抄本

司法院 令

發文日期：中華民國101年11月21日
發文字號：院台大二字第1010032748號

公布本院大法官議決釋字第七０五號解釋
附釋字第七０五號解釋
院長 賴 浩 敏

司法院釋字第七０五號解釋

解 釋 文

財政部中華民國九十二年六月三日、九十三年五月二十一日、九十四年二月十八日、九十五年二月十五日、九十六年二月七日、九十七年一月三十日發布之台財稅字第０九二０四五二四六四號、第０九三０四五一四三二號、第０九四０四五０００七０號、第０九五０四五０七六八０號、第０九六０四五０四八五０號、第０九七０四五一０五三０號令，所釋示之捐贈列舉扣除額金額之計算依財政部核定之標準認定，以及非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定，或依土地公告現值之百分之十六計算部分，與憲法第十九條租稅法律主義不符，均應自本解釋公布之日起不予援用。

解釋理由書

憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主

體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規範（本院釋字第六五０號、第六五七號解釋參照）。

所得稅法第十七條第一項第二款第二目之１固就捐贈之列舉扣除額規定：「納稅義務人、配偶及受扶養親屬對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。」惟所捐贈者若為實物，例如土地，究應以何標準計算認列減除之扣除額度，所得稅法未有明文，亦未具體明確授權主管機關以命令定之。財政部中華民國九十二年六月三日台財稅字第０九二０四五二四六四號令：「三、個人以購入之土地捐贈未能提具土地取得成本確實證據或土地係受贈取得者，其捐贈列舉扣除金額之計算，稽徵機關得依本部核定之標準認定之。該標準由本部各地區國稅局參照捐贈年度土地市場交易情形擬訂，報請本部核定。」九十三年五月二十一日台財稅字第０九三０四五一四三二號令：「個人以繼承之土地捐贈，……，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之計算，依本部九十二年六月三日台財稅字第0920452464號令第3點規定之標準認定之。」九十四年二月十八日台財稅字第０九四０四五０００七０號令及九十五年二月十五日台財稅字第０九五０四五０七六八０號令，均以：「個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之16%計算。」九十六年二月七日台財稅字第０

九六０四五０四八五０號令及九十七年一月三十日台財稅字第０九七０四五一０五三０號令分項說明，意旨相同。以上六令（下併稱系爭令），就個人捐贈土地如何計算列舉扣除金額，上述九十二年、九十三年令僅概括規定由稽徵機關依財政部核定之標準認定，九十四年令進而確定認定標準，九十五年、九十六年及九十七年令則採取與九十四年令相同之認定標準。

所得稅法第十三條規定：「個人之綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。」上級機關為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準，性質上屬行政規則（行政程序法第一百五十九條參照），其僅得就執行法律之細節性、技術性之次要事項為必要之規範。系爭令針對所捐獻之土地原係購入但未能提示土地取得成本確實證據，或原係受贈或繼承取得者，如何依前揭所得稅法第十七條第一項第二款第二目之１規定認列所得稅減除之扣除額，所為之補充規定。惟其所釋示之捐贈列舉扣除額金額之計算依財政部核定之標準認定，以及非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定，或依土地公告現值之百分之十六計算，皆涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額，並非僅屬執行前揭所得稅法規定之細節性或技術性事項，而係影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項，自應以法律或法律具體明確授權之命令定之。是系爭令上開釋示部分與憲法第十九條租稅法律主義不符，均應自本解釋公布之日起不予援用。

大法官會議主席 大法官 賴浩敏

大法官 蘇永欽

林錫堯

池啟明

李震山

蔡清遊

黃茂榮

陳 敏

葉百修

陳春生

陳新民

陳碧玉

黃璽君

羅昌發

湯德宗

協同意見書　　大法官 李震山

所得稅法第十七條第一項第二款第二目之1就捐贈（獻）之列舉扣除額規定：「納稅義務人、配偶及受扶養親屬對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。」惟所捐贈（獻）者若為土地，究應以何標準計算認列減除之扣除額度，所得稅法未有明文，亦未具體明確授權主管機關以命令定之。財政部先後以六號內容相互依存且交疊之令（註一）（下併稱系爭令）表示：「以個人捐贈之土地如為購入且提出土地取得成本確實證據者，得核實減除綜合所得稅捐贈列舉扣除金額；如為購入但未能提示土地取得成本確實證據，或土地

係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者外，依土地公告現值之百分之十六計算。」

多數意見認為系爭令內容中之認定標準，攸關列舉扣除額得認列之額度，係影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項，並非僅屬執行首揭所得稅法規定之細節性或技術性次要事項，故應以法律或法律具體明確授權之命令定之，始符合租稅法律主義。基於維護權力分立相互制衡原則，以防杜行政便宜行事之弊，並達成保障人權目的之憲法核心價值，本席贊同多數意見。而本意見書即僅在補充說明，系爭令內容產生的根本背景及其具有憲法原則重要性的理由，以供參考。

壹、在非公義前提下所追求的「核實課稅」或「租稅公平」，充其量只是選擇性或切割性的平等，將之置於體系正義下觀照，即可顯現其扭曲的樣貌

本件解釋共涉及二十九件聲請解釋案，該等原因案件所捐獻予政府的土地，大多屬「公共設施保留地」或「既成道路」，(註二)對此項事實，只要稍有憲法問題意識者，就可理性地判斷問題的癥結與真相，應與眾所皆知的「土地因公益已形成特別犧牲，國家應儘速取得並予以補償卻長期怠於踐行取得義務」所衍生具有高度憲法原則重要性問題有密切關係，而系爭令中之「計算標準」就是該重要內容的關鍵要素。更重要的是，「捐地節稅」的各聲請個案與未聲請的類似或平行爭議案件，只不過是問題冰山一角的表象而已，規範違憲審查之觸角，若不能及於隱沒水中的「土地特別犧牲補償」問題的整體與根本，進而欲以「司法自抑」的說詞試圖隱蔽問題的真相，將憲法問題隱化為「事實認定」、「裁判見解」

等單純的法律適用與解釋問題，使「釋憲」變調為單純的「法律詮釋」，就違憲審查兼具解決規範制度性問題的立場而言，除有可訾議之處外，顯已喪失應有感人的義理與格調。（註三）

系爭令固有意依「核實課稅」及「賦稅公平」之精神，樹立遏止所謂富人捐地不當節稅中「為富不仁」歪風的正義形象，頗能引起廣大社會的共鳴。（註四）但憲法體系思維一貫的整全性(integrity, Integrität)思考，是違憲審查的基本前提，若「核實課稅」的「實」只是「虛象」，縱然高舉「租稅公平」的大纛，只是採取選擇性、切割性的方法，徒然紊亂體系正義。除無助於維持整體憲政秩序或保障人民基本權利，亦無法使系爭令自外於整體問題病灶惡性循環。國家若藉由規範分工選擇之機巧，有意或無意地掩飾本身長期未積極取得因公益而特別犧牲土地所衍生的問題，淡化國家怠於作為而有違「土地正義」的事實，甚至藉此轉化、簡化、異化問題焦點，採取「頭痛醫頭，腳痛醫腳」治標而不治本的作法，已促使儘速取得公共設施保留地與既成道路的根本問題積重難返，甚至積非成是淪為沈疴。所幸，本件解釋宣告系爭令違反租稅法律主義之結果，至少還有切斷「惡性循環」的警示意義。

貳、本院釋字第三三六號解釋認為公共設施保留地未設取得期限之規定合憲，將相關問題之解決逐漸引入死胡同

針對國家迄今怠於取得「公共設施保留地」一節，與本院大法官於民國八十三年二月四日所作成的釋字第三三六號解釋脫不了干係。該號解釋針對「公共設施保留地」應否及應有多長取得時限之重大爭議，定調為：「中華民國七十

七年七月十五日修正公布之都市計畫法第五十條，對於公共設施保留地未設取得期限之規定，乃在維護都市計畫之整體性，為增進公共利益所必要，與憲法並無牴觸。」在同號解釋理由中雖簡略提及「應儘速取得」及「特別犧牲應補償」，其是否為部分釋憲者憲法專業良知上不安訊息的表露，不得而知，縱然是，也只是口惠而無實益。於該號解釋，釋憲者為體恤行政權，將財政考量列為「主論」，將本應作為違憲審查依據之「特別犧牲補償」的憲法法理，附帶一提的置於「傍論」，致人民本於憲法基本權利所應伴隨的主觀「給付請求權」(Grundrechte als Leistungsrechte)，又陷於受所謂「反射利益」、「行政裁量權」侵蝕狀況中，甚至異化為單純希望的所謂「期待權」(Anwartschaftsrecht)層次，該號解釋已成為主管機關於相關土地在依都市計畫利用前，無須取得土地的「護身符」。前述模糊的「期待權」定位，將對關係人財產權造成實質且重大的侵害，且使該財產權保障淪入不可期待且不能忍受的深淵。

系爭令之所以逕將「受贈或繼承取得之公共設施保留地」之綜合所得稅捐贈列舉扣除金額，完全排除其「有情形特殊而得經稽徵機關研析具體意見專案報請財政部核定」之可能性，而一律依土地公告現值之百分之十六計算，就是理直氣壯地以該號解釋為「擋箭牌」的當然結果，國家就相關人民將生命寄託於土地的感情，冷漠且無感以對，該號解釋使相關問題的解決逐漸走入死胡同，影響既深且遠，並非沒有檢討的空間。而該號解釋與系爭令血脈相連，本件解釋卻刻意對之隻字不提，既不能力挽狂瀾，又不願誠實面對真相，無異默認「將錯就錯」的走向，喪失內省的機制與機會。

叁、國家財政拮据問題固然不容忽視，但國家財源之運用不患寡而患不均，應優先用於追求公平正義的事務上，不能任令「既成道路」取得牛步化到積重難返的地步

就國家怠於取得「既成道路」部分，本院釋字第四００號解釋由保障人民財產權的立場有如下嚴正的聲明：「既成道路符合一定要件而成立公用地役關係者，其所有權人對土地既已無從自由使用收益，形成因公益而特別犧牲其財產上之利益，國家自應依法律之規定辦理徵收給予補償，各級政府如因經費困難，不能對上述道路全面徵收補償，有關機關亦應訂定期限籌措財源逐年辦理或以他法補償。」進而指出：「以其他方法彌補其損失，諸如發行分期補償之債券、採取使用者收費制度、抵稅或以公有土地抵償等以代替金錢給付。」該號解釋除將釋字第三三六號解釋前述的「傍論」，正確擺在「主論」的位置之上，並提及與本件解釋有關的「抵稅」事宜，隨後並有多號解釋繼續闡揚相類似的解釋意旨，(註五)似有撥亂反正之勢，但仍難敵相關機關的掣肘。

首先，主管機關因怠於作為應負法律責任的心防，包括依國家賠償法第二條第二項後段規定之行政不作為國家賠償責任，早已因釋字第三三六號解釋而卸除大半。其次，各級行政法院對土地徵收補償爭議事件，向來認為釋字第四００號解釋無法直接作為人民請求權之依據，人民須有授權徵收的法律，且法律本身應就徵收補償的方式與範圍加以規範的見解，(註六)片面解讀釋憲意旨。其三，立法院迫於民怨，確曾提出相關立法草案，皆因故未通過立法，(註七)形成實質的立法懈怠，使主管機關有如吃下定心丸。最後，主管機關再以財政困窘為由，強化其繼續延緩取得該等土地之正當

性。行政、立法、司法共同築成的堅固高牆，已有效阻絕人民的吶喊與請求，但問題並未解決。

國家財政拮据問題固然不容忽視，但國家財源之運用不患寡而患不均，必須重視社會公平正義的財政資源分配等結構性問題，因為我們已非完全靠犧牲農民與勞工權益、不顧環境生態成本，或單方面設定貿易保護關卡而追求高經濟成長以取得財源的非文明國家。反之，需依賴法治國所本的法安定性、信賴保護以及自由權利保護，去遏止政府對社會資源分配不公的財政紀律行為，作為穩定經濟成長之基礎。未將國家財源優先用於追求公平正義的事務上，而是採能拖就拖或頭痛醫頭的治標策略，已使國家取得該等土地累積必須付出「天價」，且愈陷愈深，(註八)更強化財政拮据的托詞，加深社會階級尖銳對立的氛圍，束手無策之下大約只能以「歷史共業」作為國家卸責之辭，或全盤遺由後代處理，視「代際正義」為無物，則更可證立國家不公不義的指摘無訛。

人民積欠國家金錢遲未清償或依法應作為而不作為，國家有強制力為履行之擔保，反之，國家對應徵收而遲不徵收的土地，就可以如上似是而非的理由紋風不動或一再稽延。人民的請求猶如丟向高牆的雞蛋，頂多留下破碎的印記，土地所有權人長期無助的期待，多數且已成為跨代糾纏的惡靈。此時的違憲審查，若是以「財源是否充足」作為「規範是否合憲」之思考主軸，只要財政困窘問題不解決，有關規範就必須向合憲傾斜，憲法就形同遭受綁架。單以本件解釋的憲法問題背景，國家既然非從保障人民財產權的觀點出發，人民投訴無門，國家仍採一貫避重就輕的態度，土地問題所蓄積民怨的反體制力量即不容小覷，史跡斑斑可考。此

時，釋憲者自不應再顧左右而言其他，試圖將系爭令的內容視為「核實減除」的枝節性問題，輕鬆帶過，恐不足取！

肆、系爭令以結構扭曲後偏低的「市場交易價格」作為捐地列報所得稅捐贈列舉扣除額之「計算標準」，對事件關係人財產權皆已形成不可逆轉的重大侵害

在國家怠於作為已積重難返的客觀大環境下，土地的所有權人對其受憲法財產權保障下得對其土地自由使用、收益的權利，已形成實質的重大干預。當土地所有權人迫於無奈需出脫土地變現時，購買該等土地者，大約是以有意「捐地節稅」者為大宗，買方所算計者即為系爭令開始所稱的「依財政部核定之標準」，其次就逕依財政部自民國九十四年認定而適用迄今(註九)的「土地公告現值之百分之十六計算」。而百分之十六的標準，是參考該等土地市場交易價格所訂定，問題的癥結是，在國家干預所形成市場萎縮且失靈的實況下，一般買者並無太大購買誘因，該等土地市場交易價格早已非自由市場經濟下的「一般正常交易價格」，不但遠低於法律所明定一般徵收補償之標準不說，遑論與相毗鄰土地之市價相較。(註十)縱然將財產權社會拘束(Sozialgebundenheit des Eigentums)義務的公益因素納入考量，該嚴重扭曲而偏低的土地交易價格，仍無法反映土地真正的價值。在長年「百分之十六」的數字魔咒實施後，漸已形成封閉的惡性循環系統，土地市場交易價格每況愈下。

國家本欲以前揭所得稅法第十七條但書規定為誘因，一方面試圖免除自身踐行取得土地義務所應支付的龐大經費，順利取得土地，以從事地方公共建設，另一方面使原土地所有權人早日解脫噩夢，而買地捐獻者獲得減輕稅賦的好

處，共同達成釋字第四００號解釋之目的。(註十一)但因法令規範欠周延，致「捐地節稅」產生部分流弊，惟不進行修法，卻以行政便宜下的系爭令作為解決依據，而該令是以扭曲後偏低的「市場交易價格」作為捐地列報所得稅捐贈列舉扣除額之計算標準，雖短暫遏止此類事件之發生，但長期而言，由於缺乏誘因，從此堵塞國家依釋字第四００號解釋精神取得該等土地的重要管道，(註十二)對事件關係人的財產權更形成不可逆轉的嚴重侵害，使本可三贏的局面形成三輸。尚值得一提者，系爭令又使地方政府附加在捐地者的稅負，將部分轉變成中央政府所得稅收的減少，衍生出中央與地方的爭議。此種關係重要事項的「認定標準」，豈適合由財政部單方面地以行政規則的規範格局與層次作成？

本院釋字第四００號解釋中揭櫫：「憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定，旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能，並免於遭受公權力或第三人之侵害，俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴。」按其深意，系爭令在國家干預所形成前述土地市場萎縮且失靈的實況下，假自由市場經濟之名所訂下的不合理「認定標準」，形同將財產權中不容交易的「人格發展權」及「人性尊嚴」，一併以賤價出售，形成整體價值扭曲的樣貌。行文至此，本席確信，系爭令中之「計算標準」，絕非規範中之細節性、技術性事項。

伍、執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規定

憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應

就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等租稅構成要件，以法律或法律具體明確授權之法規命令定之；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規範（本院釋字第六五０號、第六五七號解釋參照）。而系爭令之發布，除未獲法律明確授權外，僅是為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準，性質上屬行政規則（行政程序法第一百五十九條規定參照），合先敘明。基此，尚有數點值得申論。

首先，現行法範中有類似系爭令之內容者，單就所得稅之課徵而言，分別有以法律（註十三）、法規命令（註十四）及行政規則（註十五）為形式，何者數量為多並非有關租稅法律主義之違憲審查重點。換言之，並非「以量取勝」或「存在即當然合理」，而是需審查規範的內容是否屬於與人民權利、義務有關之重要事項，若是，則不能僅以行政規則作為規範依據。本院釋字第六五０號解釋，針對營利事業所得稅查核準則第三十六條之一第二項規定，解釋理由書發人深省地稱：「縱於實務上施行已久，或有助於增加國家財政收入、減少稽徵成本，甚或有防杜租稅規避之效果，惟此一規定擴張或擬制實際上並未收取之利息，涉及租稅客體之範圍，並非稽徵機關執行所得稅法之技術性或細節性事項，顯已逾越所得稅法之規定，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第十九條規定之意旨不符」，值得參考。

其次，依所得稅法第十三條規定：「個人之綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨

額計徵之。」復依所得稅法第十七條規定計算綜合所得淨額之稅基時，將捐贈（獻）列為列舉扣除項目之一，因此，捐贈（獻）標的之價值計算標準，就成為應繳納金額所依據之規定，且該標準已一成不變地自民國九十四年適用迄今，自與個案適用法律之事實認定有間，實已對外發生一般性法律效力，故系爭令依所捐獻土地取得原因係購入、受贈或繼承之不同，分別作為認列所得稅減除之扣除額度究應採「依財政部核定之標準認定」、「非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定」或「依土地公告現值之百分之十六計算」之要件，攸關列舉扣除額得認列之額度，自與課稅基礎有關，若將之評價為細節性與技術性事項，以之作為依法行政張本，將紊亂法治步伐，顯不具說服力。至於本院就租稅法律主義，亦曾於解釋中認為行政規則（函令）之內容確屬細節性、技術性之事項，無須以法律或法律授權之法規命令形式呈現，而該等解釋諒必亦依法律保留原則中「重要性理論」審慎認定，自不能以此類彼。（註十六）

其三，關於人民權利、義務之重要事項，本應以法律定之，若退而求其次以法律具體明確授權之法規命令訂定，於規範形成過程中尚可透過授權、提議、預告、陳述意見、聽證（行政程序法第一百五十條至第一百五十八條規定參照），以及送立法院審查（立法院職權行使法第六十條至第六十三條規定參照）等正當法律程序之制約，可使人民得以平等主體參與自我管理，既合乎尊重民意機關之精神，又使民主機制更主動而合理。

其四，本院解釋租稅法律主義向來慣用如下說詞：「惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文，本於法定職權就相

關規定予以闡釋，如係秉持憲法原則及相關之立法意旨，遵守一般法律解釋方法為之，即與租稅法律主義無違（本院釋字第六０七號、第六二五號、第六三五號、第六六０號、第六七四號、第六八五號及第六九七號解釋參照）。」惟該段話中「如書」有以下幾點值得留意之處：一、有關「如係秉持憲法原則……，即與租稅法律主義無違」部分；租稅法律主義本身就包含法律保留、權力分立相互制衡，且久已成為審查租稅爭議案件之憲法原則，兩相結合，應已構成同義反覆(Tautologie)。二、有關「如秉持相關之立法意旨……，即與租稅法律主義無違」部分；行政規則是否秉持立法意旨，是命令是否牴觸法律的問題，並不直接等同於違憲審查。三、有關「如遵守一般法律解釋方法……，即與租稅法律主義無違」部分；若未嚴守一般法律解釋方法，行政規則未必就當然違反租稅法律主義而違憲。以上三點共構，似已形成循環論證(circulus vitiosus, Zirkelschluss)體系，據此，只要成功的將憲法問題虛化或抽離，以上的套句即可輕易的成為行政規則合憲的主要理由與利器，使行政規則的功能與法律無異，已錯置法位階秩序，相關違憲審查若視而不見，就審查結果言，徒留軀殼而不見其魂魄。

最後尚值得一提者是，系爭令既由多數意見認定違反租稅法律主義而違憲，函釋內容中與平等原則有扞格疑慮之處，自應於修法時一併檢討改進。包括系爭令以土地取得原因究係有償或無償作為區分標準，僅允許購入取得者，得提示取得成本確實證據而不受「依土地公告現值之百分之十六計算」之要件限制，並未考量土地因繼承及受贈取得者，亦可能有成本支出而未給予舉證機會；又系爭令針對公共設施

保留地，未區分年度、地區、經濟情形等，一概以同一百分比作為計算認列減除扣除額度之標準等。

陸、結語：真誠面對憲法問題，方能蓄積根本解決問題的能量

「民可使由之，不可使知之」的不合時宜觀念逐漸被揚棄之際，本件解釋針對與系爭令關係密切的「土地因公益已形成特別犧牲，國家應儘速取得並予以補償卻長期怠於踐行取得義務」重要憲法問題，卻未提隻字片語，司法的沈默予人不願面對問題真相而怯於提供資訊的印象，此與主管機關怠於取得相關土地的消極作為，毋寧是聲息互通的。而本件解釋中受切膚之痛的關係人，自不會被「系爭令的計算標準只與所謂富人規避稅賦問題有關」或「司法自抑」等論點所侷限與迷惑。如前所述，系爭令所處理的只是「冰山一角」的問題，而本件解釋充其量也只做了「鋸箭療法」，僅將已射入身體的箭鋸去外顯的部分，箭頭仍留在體內，欲真正達到療傷止痛的效果，有如緣木求魚。因此，惟有民意機關在多元價值下，基於確保人民基本權利而信守法治國權力分立相互制衡原則，以及落實人民公平參與法律或法規命令制定與訂定機制，方有可能控制不斷擴增的「民主赤字」。綜上，在類似釋憲案件中，違憲審查者明晰的憲法意識，以及維護憲法價值的熱忱，益顯重要；若只冷漠地隱身於「司法分工」的保護傘下，尊重向來就鮮少積極審查命令是否違反法律或不常表示深刻憲法意旨的行政法院見解，久而久之，在河水不犯井水的心態下所形成的三不管地帶，正是成為人民對釋憲者失望，連帶流失對司法信賴所寄存之處，這些作為與態度的是非功過，都將靜待歷史作最後的裁判。

註一：詳見本件解釋理由書第 2 段。就個人捐贈土地如何計算列舉扣除金

額，6 令中的前 2 令僅概括自我授權：「由稽徵機關依財政部核定之標準認定」，再以第 3 令為如下認定標準：「其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之百分十六計算。」第 4 令至第 6 令則僅年度不同而採取與第 3 令相同認定標準。

註二：以裁判書為據，29 件聲請解釋之原因案件，聲請人捐獻予政府之土地性質，除 7 件由裁判書之內容較無法得知外，3 件屬公共設施保留地（包括：最高行政法院 99 年度判字第 8 號判決、臺中高等行政法院 95 年度訴字第 441 號判決、高雄高等行政法院 96 年度簡字第 21 號簡易判決），1 件兼含公共設施保留地及既成道路（臺北高等行政法院 96 年度訴字第 3231 號判決），餘 18 件均屬既成道路、道路或巷道用地（包括：最高行政法院 99 年度判字第 368 號、第 371 號、第 414 號、第 418 號、第 457 號、第 489 號、第 524 號、100 年度判字第 155 號、第 1189 號、101 年度判字第 166 號判決；臺北高等行政法院 96 年度訴字第 2875 號、97 年度訴字第 1852 號判決；臺中高等行政法院 97 年度訴字第 5 號、第 30 號、第 158 號、98 年度訴字第 165 號、100 年度訴字第 86 號、101 年度訴字第 79 號判決）。所捐獻土地性質可稽之 22 件中，公告土地現值，公共設施保留地之 3 件共為新臺幣（下同）37,177,568 元，兼含公共設施保留地及既成道路之 1 件為 20,167,532 元，餘 18 件則共為 240,742,718 元，共捐獻 11 筆公共設施保留地，107 筆既成道路、道路或巷道用地。

註三：奧地利籍的作曲家及指揮家馬勒(Gustav Mahler, 1860-1911)曾說：「音樂中，最重要的並不在音符裡。」(Das Wichtigste in der Musik steht nicht in den Noten.)值得細繹其含義。

註四：惟其對與土地相依存而產生依戀情感的人而言，包括因繼承及受贈取得土地之所有權人，應不會由於系爭令標榜抑止所謂「富人」趁虛而入，就可以滿足其素樸的正義感。況且，對於「富人」低價購

入土地而減除所得稅列舉扣除額，因此使地主於不但未獲國家徵收補償之外，又另受「富人」剝削，由財產權保護義務功能之角度而言，國家以系爭令能發揮多少作用，頗令人懷疑。

註五：司法院大法官釋字第 440 號解釋跟進：「人民之財產權應予保障，憲法第十五條設有明文。國家機關依法行使公權力致人民之財產遭受損失，若逾其社會責任所應忍受之範圍，形成個人之特別犧牲者，國家應予合理補償。主管機關對於既成道路或都市計畫道路用地，在依法徵收或價購以前埋設地下設施物妨礙土地權利人對其權利之行使，致生損失，形成其個人特別之犧牲，自應享有受相當補償之權利。」（釋字第 425 號、第 516 號及第 652 號解釋參照）。

註六：其所持之見解大致為：「惟公法上損失補償之原因，可大別為土地徵收及特別犧牲二類，前者係指國家因公共事業之需要，對人民受憲法保障之財產權，經由法定程序予以剝奪之謂，後者則指人民因公益而特別犧牲其財產上之利益，但不論土地徵收或特別犧牲，『補償義務須有法規之依據始得請求』，乃為二者之共同成立要件，詳言之，公用徵收不僅徵收之要件應由法律明確規定，財產權人應獲得之合理補償，亦需同時以法律訂定（此稱為徵收補償結合條款），始得據以請求，至於造成特別犧牲之公權力行為，同須有法規之依據始得請求補償，此觀都市計畫法有關公共設施保留地長期保留又未徵收未設補償之規定，司法院釋字第三三六號解釋理由書，雖認定國家對此有補償之義務，然對如何檢討修正有關法律俾能滿足利害關係人之補償請求，解釋文仍委諸『立法問題』可資參照。」最高行政法院 95 年度判字第 1944 號判決；臺北高等行政法院 89 年度訴字第 13 號、90 年度訴字第 4981 號、91 年度訴字第 4313 號判決；臺中高等行政法院 94 年度訴字第 57 號；高雄高等行政法院 89 年度訴字第 288 號、90 年度訴字第 1443 號、第 1888 號、91 年度

訴字第 315 號、94 年度簡字第 437 號等判決，可供參照。又認為：「釋字第 400 號及第 440 號解釋，有關特別犧牲之應予補償之釋示，僅係為國家立法及施政之指針，人民並不因此享有請求國家為徵收補償處分之請求權。上開解釋既言國家應依『法律』之規定辦理徵收給予補償，揆諸法律保留原則，關於人民權利義務之事項應以法律定之，為中央法規標準法第 5 條第 1 項第 2 款規定所明定，是上開解釋尚不得作為人民主張公法上權利之法律基礎。」最高行政法院 95 年度判字第 611 號、96 年度判字第 479 號、100 年度判字第 797 號判決；臺北高等行政法院 100 年度訴字第 1561 號、第 1650 號；臺中高等行政法院 93 年度訴字第 367 號、101 年度訴字第 42 號判決；高雄高等行政法院 93 年度訴字第 345 號、97 年度訴字第 586 號判決，可供參照。

註七：針對既成道路之取得，最早 87 年即有「私有既成道路徵收補償處理條例」草案，共 6 條，規定政府應於 10 年內逐步以徵收取得私有既成道路，補償費以當時公告土地現值加 4 成計算，所需經費由行政院以 10 年為期發行公債籌募之。於 88 年亦有「私有既成道路、公共設施及公立學校用地徵收補償條例」草案，共 10 條，規定徵收取得期限 20 年，補償費以毗鄰非公設保留地一般買賣價格並加計使用補償金計算，所需經費由各級政府以 20 年為期發行公債籌募之；同時並規定得以容積移轉或交換之方式取得既成道路，辦法授權行政院定之。於 89 年亦有「私有土地既成道路徵收補償處理條例」草案，共 18 條，規定於 10 年內取得，補償費計算擇上開 2 草案標準較高者，並得搭發土地債券，所需經費由行政院發行土地債券之無記名公債 10 年籌募之；同時並規定政府得依法令，採取土地重劃、市地重劃、跨區市地重劃、區段徵收、跨區段徵收、都市更新、容積移轉、設定地上權、地役權、租用、公私土地交換等

方式，取得既成道路；又特別規定，政府於取得既成道路前，應估定租金分期給付予土地所有權人，額度以該土地公告土地現值一定合理比例定之。上開第 4 屆立法委員所提之 3 草案後併案付委審查，整合後，將草案名稱更為「既成道路處理條例」；取得期限變為 15 年；徵收補償費計算標準，因土地徵收條例已有規定，故而刪除；所需經費刪除籌募年限，規定由各級政府不受公共債務法之限制發行公債為之；徵收前補償之租金更名為補償金；除徵收以外其他取得方式，因僅交換未有法令依據，故只就此授權行政院訂定辦法。最後送請院會審查，但仍不了了之，並未完成立法。上開草案略作調整，第 5 屆立法委員於 91 年又分別有「既成道路處理條例」及「私有既成道路徵收補償處理條例」草案，第 6 屆並以與後者名稱相同內容不同之草案於 94 年提案，但均與第 4 屆所提草案規定大同小異，且皆未完成立法。以上請參《立法院議案關係文書》，院總字第 666 號，委員提案第 2316 號，87 年 10 月 27 日印發；院總字第 666 號，委員提案第 2440 號，88 年 5 月 1 日印發；院總字第 248 號，委員提案第 2670 號，88 年 11 月 11 日印發；院總字第 666 號，委員提案第 2938 號，89 年 4 月 19 日印發；院總字第 666 號，委員提案第 3912 號，91 年 4 月 6 日印發；院總字第 666 號，委員提案第 4273 號，91 年 6 月 1 日印發；院總字第 666 號，委員提案第 6042 號，94 年 4 月 13 日印發。《立法院公報》，第 89 卷第 63 期，頁 367、385、390、397-400、406-409，89 年 11 月 18 日發行。

註八：依主管機關內政部函復本院自 85 年起至 99 年 9 月止之統計數字，以 15 年計，政府各種土地之取得面積，平均每年約為 2656.53 公頃，費用支出約 44,478,367,920 元。至就公共設施保留地，全國共有約 20256.31 公頃尚未取得，粗估約需 2,945,283,409,783 元，平均每年

增加約 1350.42 公頃與 196,352,227,319 元。然而政府在此段時間內，以各種方式所取得之公共設施保留地為 10409.41 公頃，共花費 348,326,716,576 元，平均每年取得 693.96 公頃與支出 23,221,781,105 元。未取得之面積參酌數據，似不可能停滯不再增加。然每年平均增加數額，雖低於政府平均每年所取得之各種土地，但卻高於每年平均所取得之公共設施保留地。在取得與增加之間，入不敷出，無怪成為難以解決的棘手問題。至就既成道路，全國共有約 28404.96 公頃尚未取得，粗估約需 2,331,444,356,857 元，平均每年增加約 1893.66 公頃與 155,429,623,790 元。然而政府在此段時間內，以各種方式所取得之既成道路為 10341.31 公頃，共花費 6,791,346,742 元，平均每年取得 689.42 公頃與支出 452,756,450 元。在未取得面積不繼續增加之前提下，以平均每年取得之面積及花費計算，尚分需 41.2 年及 5149.44 年，方能盡數取得。可見政府取得既成道路，於面積部分雖小有增加，惟 15 年來投入之取得金額相當有限，以既屬私有提供公用，毋庸徵收或區段徵收補償人民之跡象，或呼之欲出。

註九：除本件已審查 94 年至 97 年之 4 令外，98 年 1 月 20 日台財稅字第 09804502010 號令、99 年 1 月 27 日台財稅字第 09904900430 號令、100 年 1 月 12 日台財稅字第 10004900020 號令、101 年 2 月 21 日台財稅字第 10104513530 號令，均同以土地公告現值 16%計算，僅自 100 年 1 月 12 日起，具體將該令所稱之「情形特殊」，規定應符合下列各項要件：「一、非屬供公眾通行之道路土地。二、土地非屬無法使用、不易變價或管理。三、依捐贈人與受贈人關係及受贈土地受贈後使用情形研析，捐贈人非藉捐贈土地規避稅負。」明顯將「供公眾通行」且可能「不易變價」之既成道路，與公共設施保留地同排除於專案報部核定之外。

註十：關於公共設施保留地及既成道路之補償標準，依土地徵收條例第 1 條第 2 項及第 3 項規定：「土地徵收，依本條例之規定，本條例未規定者，適用其他法律之規定。」「其他法律有關徵收程序、徵收補償標準與本條例牴觸者，優先適用本條例。」就徵收補償標準，同條例第 30 條第 1 項及第 2 項原規定：「被徵收之土地，應按照徵收當期之公告土地現值，補償其地價。在都市計畫區內之公共設施保留地，應按毗鄰非公共設施保留地之平均公告土地現值，補償其地價。」「前項徵收補償地價，必要時得加成補償；其加成補償成數，由直轄市或縣（市）主管機關比照一般正常交易價格，提交地價評議委員會於評議當年期公告土地現值時評定之。」由於公告土地現值低於實際市場交易價格，眾所周知，因此第 30 條規定已於 101 年 1 月 4 日修正發布，改依「市價」計算，並取消加成補償規定，施行日期依第 63 條第 2 項規定授權行政院定之，行政院已於 101 年 7 月 20 日令自 9 月 1 日起施行。

註十一：或有認為租稅係因國家財政需要而生，因此租稅法令規定亦僅能依財政需要而設，不應超出租稅以外而承載其他行政目的。惟我國憲法並未對租稅定義，亦未限定租稅法令僅能為國家財政需要而不得及於其他例如經濟、社會、科學、教育、文化、衛生或產業等行政目的，且憲法第143條第3項規定：「土地價值非因施以勞力資本而增加者，應由國家徵收土地增值稅，歸人民共享之。」明文以土地徵值稅作為平均社會財富工具之一，而法律規定以租稅作為獎勵投資、文化保存、創新鼓勵、參與建設及扶助弱勢等之手段者，俯拾皆是。因此以租稅作為誘導性或管制性政策手段，有關之租稅法令規定尚難逕謂已因此牴觸租稅之本質。

註十二：依主管機關財政部函復本院之89年度至98年度個人以土地捐贈列舉扣除金額統計表，捐贈件數最多者乃92年度之13,311件，捐贈

扣除金額為1,283.54億元，稅收影響為278.29億元。之後隨系爭令之發布，此類事件件數可能因此銳減，93年度下降至2,516件，捐贈扣除金額為21.65億元，稅收影響為4.8億元。至97年度僅有151件，捐贈扣除金額為0.75億元，稅收影響為0.09億元。

註十三：以法律形式呈現者，例如生技新藥產業發展條例第7條第1項規定：「……，生技新藥公司高階專業人員及技術投資人所得技術股之新發行股票，免予計入該高階專業人員或技術投資人當年度綜合所得額或營利事業所得額課稅。但此類股票於轉讓、……時，應將全部轉讓價格，……作為轉讓、……年度之收益，扣除取得成本，申報課徵所得稅。」就但書規定之取得成本如未舉證應如何計算扣除，同條第3項規定：「技術投資人計算前項所得未能提出取得成本之證明文件時，其成本得以轉讓價格百分之三十計算減除之。」已廢止之促進產業升級條例第19條之2第1項規定：「……，個人或營利事業以其所有之專利權或專門技術讓與公司，或授權公司使用，作價抵繳其認股股款，……，該個人或營利事業依所得稅法規定計算之所得，得選擇全數延緩至認股年度次年起之第五年課徵所得稅，擇定後不得變更。但於延緩課稅期間內轉讓其所認股份者，應於轉讓年度課徵所得稅：……。」就轉讓股份應課徵所得稅時，成本與必要費用如未舉證應如何計算，同條第3項規定：「個人依第一項規定計算之所得，未申報或未能提出證明文件者，其成本及必要費用按作價抵繳認股股款金額之百分之三十計算減除之。」又第19條之3第5項規定：「個人或營利事業將其所有之專利權或專門技術讓與或授權公司使用，取得之對價全數為公司依第一項規定發行之認股權憑證者，應於行使認股權時，以執行權利日標的股票之時價超過認股價格之差額部分，依規定減除專利權或專門技術成本後之餘額，依所

得稅法規定，計入執行權利年度之所得額，依法課徵所得稅。」就專利權與專門技術之成本與必要費用如未舉證時應如何計算，同條第7項規定：「個人依第五項規定計算之所得，未申報或未能提出證明文件者，其專利權或專門技術之成本及必要費用按執行權利日標的股票時價減除認股價格後之餘額之百分之三十計算減除之。」又第19條之3第6項規定：「個人或營利事業將其所有之專利權或專門技術讓與或授權公司使用，取得之對價，為現金、公司股份及第一項之認股權憑證者，現金及公司股份部分，應於專利權或專門技術讓與或授權年度，依所得稅法規定，計算專利權或專門技術讓與或授權所得課稅；至其行使認股權時，執行權利日標的股票之時價超過認股價格之差額部分，應依所得稅法規定，計入執行年度之所得額，依法課徵所得稅。」就課徵所得稅時成本與必要費用如未舉證應如何計算，同條第8項規定：「個人依第六項規定計算專利權或專門技術讓與或授權之所得，取得現金及公司股份部分，未申報或未能提出證明文件者，其成本及必要費用按取得現金及公司股份認股金額之百分之三十計算減除之；取得認股權證部分，其專利權或專門技術之成本及必要費用按執行權利日標的股票時價減除認股價格後之餘額之百分之三十計算減除之。」

註十四：以法規命令形式呈現者，例如所得稅法第14條之2第2項規定：「個人有證券交易損失者，得自當年度證券交易所得中減除，其不足減除者，不得自以後年度之證券交易所得中減除。證券交易損失之減除，以依實際成交價格及原始取得成本計算損益者為限。」關於成交價格與成本之認定方式與核定等事項，同條第13項規定：「證券交易所得或損失之查核，有關其成交價格、成本及費用認定方式、未申報或未能提出實際成交價格或原始取得成本者之

核定等事項之辦法，由財政部定之。」因依同法第126條第1項規定，此規定自102年1月1日施行，故目前財政部似尚未訂定有關辦法，但如訂定，無疑屬依法律特定授權而訂定之法規命令。又例如針對執行業務者費用標準，財政部每年度均以令核定，以100年度為例，101年3月3日台財稅字第10104511551號令，即以：「執行業務者未依法辦理結算申報，或未依法設帳記載並保存憑證，或未能提供證明所得額之帳簿文據者，一百年度應依核定收入總額按下列標準（金額以新臺幣為單位）計算其必要費用：一、律師：百分之三十。二、會計師：百分之三十。三、建築師：百分之三十五。……。」此令可能認係依所得稅法第14條第1項第2類之3規定：「執行業務者為執行業務而使用之房屋及器材、設備之折舊，依固定資產耐用年數表之規定。執行業務費用之列支，準用本法有關營利事業所得稅之規定；其帳簿、憑證之查核、收入與費用之認列及其他應遵行事項之辦法，由財政部定之。」之授權而訂定，或者認係為執行所得稅法而依第83條所核定之所得額；如係前者，性質屬法規命令；如係後者，性質屬行政規則。

註十五：以行政規則形式呈現者，不在少數，例如針對財產租賃必要損耗及費用標準，財政部每年度均以令核定，以100年度為例，101年2月16日財政部台財稅字第10104513580號令，即以：「一、固定資產：必要損耗及費用減除百分之四十三；但僅出租土地之收入，只得減除該土地當年度繳納之地價稅，不得減除百分之四十三。……。」由於所得稅法第14條第1項第5類租賃所得，僅規定：「減除必要損耗及費用後之餘額為所得額」，對於如何計算必要損耗及費用並無授權規定，故性質屬行政規則。又例如針對個人出售房屋未申報或已申報而未能提出證明文件之財產交易所得標準，財政部每年度均以令核定，以100年度為例，101年3月22日台

財稅字第10104511490號令，即以：「一、直轄市部分：(一) 臺北市：依房屋評定現值之42%計算。(二) 新北市：1、板橋區、永和區及新店區：依房屋評定現值之28%計算。……。」同樣由於所得稅法第14條第1項第7類財產交易所得，並無類似於前開執行業務所得之授權規定，因此性質亦屬行政規則。至於其他類似內容之行政規則，不勝枚舉。若以數量多、施行已久或有其必要性，就表示可直接導向「合憲」結論的話，係出於現實考量而使本院在此領域之違憲審查功能有如遭扼住咽喉，豈非形同窒息？相同的理路下，在有數量不少的類似行政規則可能違反租稅法律主義之虞時，釋憲者體諒主管機關因應規範變革的能力嚴重不足，就儘量將顯已違憲的規範宣告為合憲，以「司法自抑」為下台階，實乃自我矮化，無視權力分立相互制衡原則的存在，同樣不可取。

註十六：例如釋字第438號解釋，針對財政部82年12月30日發布之營利事業所得稅查核準則第92條第5款第5目規定：「在台以新台幣支付國外佣金者，應在不超過出口貨物價款百分之三範圍內，取具國外代理商或代銷商名義出具之收據為憑予以認定」，認為：「乃對於佣金之認定與舉證方式等技術性、細節性事項加以規定，為簡化稽徵作業、避免國外佣金浮濫列報所必要」，並未牴觸租稅法律主義。並指出：「營利事業所得稅查核準則，係規定有關營利事業所得稅結算申報之調查、審核等事項。該準則第九十二條第四款規定國外佣金超過百分之五者，應另提出正當理由證明文據，核實認定」。因此系爭規定所稱之3%，係在此範圍內得簡化舉證方式，以收據為憑即可。系爭規定雖屬行政規則，亦具有一定百分比，但內容係以出口貨物價款之一定百分比為界，基此分別要求繁簡不同之舉證方式；與本件解釋所針對之系爭令，係以公告土地現值之一定百分比，直接作為人民所得稅得認列減除之

扣除額度；兩者重要性有天壤之別，豈能以此類彼。其他針對行政規則，認為所規定之內容係屬細節性、技術性事項，並無牴觸租稅法律主義之解釋者，例如釋字第519號解釋，針對財政部76年8月31日台財稅第7623300號函：「免稅出口區內之外銷事業、科學工業園區內之園區事業、海關管理之保稅工廠或保稅倉庫，銷售貨物至國內課稅區，其依有關規定無須報關者，應由銷售貨物之營業人開立統一發票，並依營業稅法第三十五條之規定報繳營業稅」，認為依營業稅法有關規定，無須報關者，與一般營業人在國內銷售貨物之行為相同，自應依法開立統一發票並報繳營業稅。是系爭函，「係主管機關基於法定職權，為執行營業稅法關於營業稅之課徵，避免保稅區事業銷售無須報關之非保稅貨物至國內課稅區時逃漏稅捐而為之技術性補充規定」，並未牴觸租稅法律主義。另可參考者，尚有釋字第597號及第635號等解釋。

協同意見書　　大法官 黃茂榮

本號解釋認為：「財政部中華民國九十二年六月三日、九十三年五月二十一日、九十四年二月十八日、九十五年二月十五日、九十六年二月七日、九十七年一月三十日發布之台財稅字第０九二０四五二四六四號、第０九三０四五一四三二號、第０九四０四五０００七０號、第０九五０四五０七六八０號、第０九六０四五０四八五０號、第０九七０四五一０五三０號令，所釋示之捐贈列舉扣除額金額之計算依財政部核定之標準認定，以及非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定，或依土地公告現值之百分之十六計算部分，與憲法第十九條租稅法律主義不符，均應自本解釋公布之日起不予援用。」本席敬表贊同。惟鑑於其相

關論述及如何解決本號解釋生效時之財政困境，尚有補充的必要，爰提出協同意見書如下，敬供參酌：

壹、既成道路之概念及其法律性質

既成道路首先僅是對土地使用狀態的一種描述，而非法律上明定之土地地目（註一）。但在實務相約成俗下，已自成一個受現行法肯認之類型，具有一定之類型特徵：一筆土地為不特定人和平、公然、繼續長期通行（民法第七百六十九條參照）（註二）。司法院釋字第四００號解釋，亦明確對既成道路的特徵做出歸納：「既成道路成立公用地役關係，首須為不特定之公眾通行所必要，而非僅為通行之便利或省時；其次，於公眾通行之初，土地所有權人並無阻止之情事；其三，須經歷之年代久遠而未曾中斷，所謂年代久遠雖不必限定其期間，但仍應以時日長久，一般人無復記憶其確實之起始，僅能知其梗概（例如始於日據時期、八七水災等）為必要。」當一筆土地具備上述特徵，在公法上即被定性為既成道路，並明定其法律性質為：「公用地役關係」。

關於既成道路，在建築法規上，各地方自治團體的建築管理自治條例，將其稱為「現有巷道」（註三）。以臺中市建築管理自治條例（101.05.07.制定公布全文）為例，該條例第十九條第一項第一款除將既成道路即現有巷道定義為「供公眾通行，具有公用地役關係之巷道」外，並就其取得規定：「……關於供通行公用地役權之取得時效，原則上應依民法第七百六十九條規定以二十年為準，惟若符合同法第七百七十條規定之條件者，得以十年以上視為公用地役權之時效年限。」亦即認為土地依時效取得之規定，負有供通行之公用地役權的負擔時，成為既成道路。該公用地役關係類似但不等同於

因時效而取得之不動產役權。蓋既成道路不但無其應從屬之需役地，而且非因需役地之所有權人，為取得對於鄰地之通行地役權，而長期事實上為通行上之使用（註四），而是因大眾之長期通行而發生。因既成道路以大眾之長期通行，為發生要件，所以實務上就其發生的規範依據，亦論為時效取得（註五）。至於其土地所有權人是否主動提供給大眾通行，並非其發生要件。

按民法物權法及關於土地之特別法皆無關於公用地役權的規定。由此可見，在物權法定主義底下，民法及關於土地之民事特別法，本來皆無該物權類型存在。這當中，在民事法上有是否可能經由習慣，承認公用地役權之問題。因此，在司法實務上，將既成道路定性為公法上之「公用地役關係」，而不稱為「公用地役權」。例如 1、行政法院 45 年度判字第 8 號判例要旨：「行政主體得依法律規定或以法律行為，對私人之動產或不動產取得管理權或他物權，使該項動產或不動產成為他有公物，以達行政之目的。此際該私人雖仍保有其所有權，但其權利之行使，則應受限制，不得與行政目的相違反。本件土地成為道路供公眾通行，既已歷數十年之久，自應認為已因時效完成而有公用地役關係之存在。此項道路之土地，即已成為他有公物中之公共用物。原告雖仍有其所有權，但其所有權之行使應受限制，不得違反供公眾通行之目的。原告擅自將已成之道路廢止，改闢為田耕作，被告官署糾正原告此項行為，回復原來道路，此項處分，自非違法。」本判例為實務上最早提出公用地役關係此概念者。2、最高法院 78 年度台上字第 197 號民事判決：「公用地役關係，係以不特定之公眾為對象，其本質上仍係公法關係。得通行

公用地役地之人，僅係享受公法上之反射利益，非謂其已享有『公用地役權』，自不得持『公用地役權』以對抗土地之所有權人。」3、最高法院 84 年度台上字第 2153 號民事判決：「私有土地供公眾通行已歷數十年，已成道路，在公法上雖應認有公用地役關係存在，其所有權之行使應受限制。惟該土地既未經徵收，仍為私人保留，則土地所有權人仍保有其所有權能，對於無權占有其土地者，仍得行使民法第七百六十七條之物上請求權，請求無權占有者返還土地，僅在公法上其所有權之行使應受不得違反供公眾通行之目的及不許擅自圍堵已成之道路或變更作建築基地之限制而已。」4、最高法院 88 年度台上字第 698 號民事判決：「查公用地役關係並非私法上之權利，乃私有土地而具有公共用物性質之法律關係，與民法上地役權之概念有間，並不以登記為成立要件，倘私有土地具有公用地役關係存在時，土地所有權人行使權利，即應受限制，不得違反供公眾使用之目的，排除他人之使用。」5、最高法院 88 年度台上字第 250 號民事判決：「因不特定之公眾通行所必要之既成道路成立公用地役關係，土地所有人行使所有權應受限制者，應限於原供公眾通行之既成道路部分，難謂因公眾通行之必要得任意變更其位置或擴張其範圍。」

即便如此，土地還是因為變成為既成道路，而帶有物權上之負擔。該負擔與民法第八百五十一條所定，以不動產供他人不動產之通行為目的，所設定之不動產役權不同：蓋既成道路既無特定之權利人，亦不從屬於特定之不動產，因此，其公用地役關係並無移轉可能性；反之，不動產役權除得依法律行為設定取得外，亦得因時效而取得（民法第八百五十

二條第一項)。且依民法第八百五十三條規定,「不動產役權不得由需役不動產分離而為讓與,或為其他權利之標的物」故不動產役權對於需役地具有從屬性。

貳、既成道路之流通價值

由於就既成道路國家機關不但不為徵收(註六),而且國有非公用不動產交換辦法(100.08.31.修正發布)第八條第七款尚規定:「他人所有不動產屬下列情形之一者,不得與國有不動產辦理交換:……七、既成道路或溝渠。」因此,既成道路幾乎已無流通價值。

參、過去關於既成道路之釋憲解釋

關於既成道路在流通上之前述窘境,司法院因人民之聲請,做出二號解釋:

一、國家應依法律之規定辦理徵收給予補償;各級政府如因經費困難,不能對上述道路全面徵收補償,有關機關應訂定期限籌措財源逐年辦理或以他法補償:本院釋字第四００號解釋之解釋文:「憲法第十五條關於人民財產權應予保障之規定,旨在確保個人依財產之存續狀態行使其自由使用、收益及處分之權能,並免於遭受公權力或第三人之侵害,俾能實現個人自由、發展人格及維護尊嚴。如因公用或其他公益目的之必要,國家機關雖得依法徵收人民之財產,但應給予相當之補償,方符憲法保障財產權之意旨。既成道路符合一定要件而成立公用地役關係者,其所有權人對土地既已無從自由使用收益,形成因公益而特別犧牲其財產上之利益,國家自應依法律之規定辦理徵收給予補償,各級政府如因經費困難,不能對上述道路全面徵收補償,有關機關亦應訂定期限籌措財源逐年辦理或以他法補

償。若在某一道路範圍內之私有土地均辦理徵收，僅因既成道路有公用地役關係而以命令規定繼續使用，毋庸同時徵收補償，顯與平等原則相違。至於因地理環境或人文狀況改變，既成道路喪失其原有功能者，則應隨時檢討並予廢止。行政院中華民國六十七年七月十四日臺六十七內字第六三０一號函及同院六十九年二月二十三日臺六十九內字第二０七二號函與前述意旨不符部分，應不再援用。」

二、既成道路之公法上的負擔不及於地下，其地下之用益仍應予補償：本院釋字第四四０號解釋之解釋文：「人民之財產權應予保障，憲法第十五條設有明文。國家機關依法行使公權力致人民之財產遭受損失，若逾其社會責任所應忍受之範圍，形成個人之特別犧牲者，國家應予合理補償。主管機關對於既成道路或都市計畫道路用地，在依法徵收或價購以前埋設地下設施物妨礙土地權利人對其權利之行使，致生損失，形成其個人特別之犧牲，自應享有受相當補償之權利。臺北市政府於中華民國六十四年八月二十二日發布之臺北市市區道路管理規則第十五條規定：『既成道路或都市計畫道路用地，在不妨礙其原有使用及安全之原則下，主管機關埋設地下設施物時，得不徵購其用地，但損壞地上物應予補償。』其中對使用該地下部分，既不徵購又未設補償規定，與上開意旨不符者，應不再援用。至既成道路或都市計畫道路用地之徵收或購買，應依本院釋字第四００號解釋及都市計畫法第四十八條之規定辦理，併此指明。」

依上開二號解釋，既成道路之所有權固然因公用地役關係，而在地上之使用收益上受到限制，但如有對於相鄰

土地辦理徵收，而就既成道路，僅因其為既成道路有公用地役關係，而即以命令規定繼續使用，毋庸同時徵收補償，仍顯與平等原則相違，違反憲法第七條所定之平等原則(釋字第四００號解釋參照)。自明的，更不得因其為既成道路，而於其依法徵收或價購以前，在其地下埋設設施，不給予相當補償（釋字第四四０號解釋參照)。

肆、既成道路之市場形勢

為解決既成道路徵收問題，行政院雖曾頒訂「依司法院大法官議決釋字第四００號解釋對私有既成道路取得問題之處理情形」，明定各機關辦理要項，惟由於既成道路之面積及徵收經費龐大，政府之財政難以支應。是以，該號解釋之解釋文雖釋稱「國家自應依法律之規定辦理徵收給予補償，各級政府如因經費困難，不能對上述道路全面徵收補償，有關機關亦應訂定期限籌措財源逐年辦理或以他法補償」惟自其於85.04.12.公布迄今，仍難以落實。從而，關於既成道路之市場形勢，一方面來說，由於所有權人對於既成道路之用益權，因受到公用地役關係的限制，而幾乎永久且完全的被挖空；另一方面國家不僅拒絕徵收既成道路，並且否定其所有權人請求既成道路所在地之政府，徵收該既成道路的權利(註七)，以致既成道路在私經濟市場一時喪失其流通性，成為無交易價值之財產。然即使如此，在與土地有關之稅捐法卻規定，在既成道路因買賣移轉時，應對該土地之所有人課徵土地增值稅；在繼承或贈與時，應對之課徵遺產稅或贈與稅。為土地增值稅稅基（漲價總數額）之計算，係以公告土地現值為計算基礎（土地稅法第三十一條參照)；為遺產及贈與稅稅基之計算，係以被繼承人死亡時或贈與人贈

與時之時價為準，所稱時價，以公告土地現值為準（遺產及贈與稅法第十條第三項參照）。換言之，既成道路在上開土地增值稅(註八)、遺產及贈與稅之稅基的計算上並無例外，皆以土地公告現值，為其稅基之計算基礎。要之，既成道路在私經濟市場，因不能融通而無交易價值；然在公經濟市場，為土地稅、遺產及贈與稅之課徵，原則上卻有以法定地價（即土地公告現值）為標準之價值，並以該價值為上開稅捐之稅基的計算基礎。

蓋既成道路既難以期待受政府徵收，亦難以在自由交易市場上流通及透過交易形成公正之市場價格，且所有權人仍應繳納土地之相關稅捐，已如前述，是以，乃演進出既成道路之所有權人，透過利用所得稅法第十七條第一項第二款第二目之1准予納稅義務人就捐贈申報列舉扣除的方法，「貼現」其價值，以滿足該所有權人顯然渺無實現期限之徵收補償的期待權。惟同時亦衍生出應依何種標準計算並核定該捐贈之既成道路的價值，以及如何計算納稅義務人得列舉扣除之金額的問題。按依實質課稅原則，捐贈土地之價值本固應核實認定之，即依既成道路之市價核定之，但由於既成道路之市場因國家拒絕徵收而失效，需要另尋替代的核定標準。

關於既成道路之市價，倘國家不干預拒絕徵收既成道路時所形成之市場形勢，既成道路之市價最高應可接近於其公告現值的40%。蓋假設捐贈者之綜合所得淨額應適用之邊際稅率為40%時，其捐贈既成道路可產生之綜合所得稅的節省稅額，最多即為既成道路公告現值的40%。由於土地所有權人至多只能貼現其土地公告現值之40%，於是引起稅捐稽徵機關之質疑：例如主張，因為捐贈人最多只付出土地公告現

值之40%的代價，即可取得其捐贈之既成道路，所以似不得以既成道路之公告現值的全額列報為其捐贈之既成道路的列舉扣除額。

後來財政部之相關解釋函令(註九)(下稱系爭令)，以：「個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵稽關研析具體意見專案報部核定者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之16%計算。」限制既成道路之捐贈價值為其公告現值16%。故系爭令之釋示乃形成既成道路在市場之上限價值，使既成道路之市價最高只能接近於其公告現值16%之40%，亦即接近於其公告現值之6.4%。要之，就既成道路，以系爭令將其捐贈價值規定以土地公告現值的16%為其法定上限價值時，已使其核實認定成為不可能，關於捐贈之既成道路的市價亦因此陷入無解之循環下降的窘境。

按捐贈為所得稅法第十七條所定，自個人綜合所得總額計算綜合所得淨額之列舉扣除項目之一，亦即捐贈之扣除涉及綜合所得稅之稅基計算。所以，捐贈標的之價值的計算標準，屬於關於所得稅稅基之規定。而「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範，迭經本院解釋在案（本院釋字第四四三號、第六二０號、第

六二二號、第六四０號、第六五０號解釋參照）。」系爭令關於捐贈財產價值之計算標準，已涉及稅基之計算，卻未經立法機關在所得稅法中明文授權，顯與憲法第十九條所定之租稅法律主義不符。此外，系爭令亦違反評價一致性原則，蓋既成道路之所有權的取得，其以買賣為原因者，課徵土地增值稅；其以繼承或贈與為原因者，課徵遺產稅或贈與稅。對同一筆既成道路，在對其課徵土地增值稅、遺產稅及贈與稅時，均按其土地公告現值為標準以評價其價值，而後以之為上開稅捐之稅基。然在同一筆既成道路因捐贈給政府機關，而將之列為捐贈人之列舉扣除項目之一時，系爭令卻規定原則上以其土地公告現值百分之十六為標準計算其捐贈價值，顯有不當。

伍、如何解套

國家有財政困難是公知的事實。假定透過國家徵收取得既成道路已無任何可能，則當排山倒海而來之既成道路的捐贈情勢，可能危及國家財政收入時，應如何克服困難？無論如何國家均仍應選擇合於憲法原則的政策工具為之。

系爭令既然已決定，要強制統一以捐贈之既成道路16%的土地公告現值來認列其捐贈標的之價值，則一方面在規範基礎上，應在國會坦然面對民意；另一方面應在該決定之財政負擔的基礎上，與國會溝通，另行規劃對於既成道路之所有權人最有利的清理方案。

按當以土地公告現值之16%為既成道路之捐贈價值，則假定捐贈人之所得稅的邊際稅率為40%時，其透過捐贈至多能貼現之數額為：既成道路之土地公告現值的6.4%(16%x40%)。亦即在上述情形，既成道路之土地公告現值的

6.4%為國家機關接受既成道路之捐贈時的財政支出。

鑑於捐贈人為取得既成道路尚有稅費之取得成本，以及交易成本（例如仲介費及土地登記之代書費等），所以捐贈人之前手（即既成道路之原所有權人）實際取得之代價一定更少於既成道路之土地公告現值的6.4%。假設該代價為既成道路之土地公告現值的4%，則如果由國庫以既成道路之土地公告現值的4%直接對既成道路之所有權人價購，而不迂迴於捐贈，對於國庫及既成道路之所有權人而言，應該是一個雖不滿意，但尚屬當前次佳的選擇。

如果國家逐年能價購之預算有限，不能滿足全部願意以公告現值之4%售出的案件，則可以進一步利用發行附有利息之土地債券的方法，解決資金壓力，並由土地債券市場決定其貼現價格。為使該方案可行，必須同時拒絕再接受既成道路之捐贈。至於如有以既成道路之土地債券捐贈，其價值應按土地債券之市場價格核定。此外，亦可利用容積移轉抒解部分財政壓力。

註一：在法律的位階，唯一有明文提及既成道路者，為社會救助法第五條之二第一項第二款規定：「下列土地，經直轄市、縣（市）主管機關認定者，不列入家庭之不動產計算：……二、未產生經濟效益之公共設施保留地及具公用地役關係之既成道路。」關於應如何認定上述之既成道路，同條文第二項授權由中央目的事業主管機關會商社會救助法中央及地方主管機關定之，從而內政部於 97.07.21.訂定發布「未產生經濟效益公共設施保留地及具公用地役關係既成道路認定標準」對既成道路為定義性之規範。

註二：未產生經濟效益公共設施保留地及具公用地役關係既成道路認定標準第三條第一項規定：「本法所稱未產生經濟效益具公用地役關係

之既成道路，指具有下列情形之道路：一、為不特定之公眾通行所必要。二、於公眾通行之初，土地所有權人無阻止情事。三、公眾通行事實經歷年代久遠且未曾中斷。」

註三：參見臺北市建築管理自治條例第二條第三款、高雄市建築管理自治條例第四條第一項、基隆市建築管理自治條例第四條第一項、新竹市建築管理自治條例第四條第一項、臺中市建築管理自治條例第十九條第一項、嘉義市建築管理自治條例第五條第一項、臺南市建築管理自治條例第六條第一項、宜蘭縣建築管理自治條例第五條第一項、桃園縣建築管理自治條例第二條第一項、新竹縣建築管理自治條例第四條第一項、苗栗縣建築管理自治條例第五條第一項、彰化縣建築管理自治條例第四條第二項、南投縣建築管理自治條例第五條第一項、雲林縣建築管理自治條例第四條第一項、嘉義縣建築管理自治條例第四條第一項、屏東縣建築管理自治條例第四條第一項、台東縣建築管理自治條例第四條第一項、花蓮縣建築管理自治條例第四條第一項、澎湖縣建築管理自治條例第四條第一項。

註四：最高法院 86 年度台上字第 2622 號民事判決：「私有土地，若實際已供公眾通行數十年，成為道路，其土地所有權縱未為移轉登記，仍為私人所保留，其所有權之行使，仍應受限制，應認為已有公用地役關係之存在，土地所有人固不得違反供公眾通行之目的而為使用，惟公用地役關係之對象，係不特定之公眾，且亦不以有供役地與需役地之存在為必要，其本質乃係一公法關係，與私法上地役權之性質不同。而民事訴訟法則係當事人得向法院訴請以判決保護其私法之權利，故當事人不得本於公用地役關係，於民事訴訟請求土地所有人不得有妨害其通行之行為，而僅得請求地方政府以公權力加以排除，如有爭議應循行政爭訟程序處理之。」

註五：關於現有巷道供通行公共地役關係之取得時效，為便於認定執行，

內政部 77.6.8.台內營字第 604585 號函釋稱：「關於供通行公用地役權之取得時效，原則上應依民法第七百六十九條規定以二十年為準，惟若符合同法第七百七十條規定之條件者，得以十年以上視為公用地役權之時效年限。」最高法院 84 年度台上字第 3488 號刑事判決：「原判決以前開系爭巷道於六十六年間供公眾通行迄今歷『十數年』之久，已因時效完成而有公用地役權之存在云云，資為認定之依據。惟經核計，自六十六年起至犯罪發生之八十年為止，先後未逾十六年，能否謂該地已因時效完成而有公用地役關係之存在，非無研酌之餘地。」

註六：參見行政院六十七年七月十四日台六十七內字第六三０一號函：「政府依都市計畫主動辦理道路拓寬或打通工程施工後道路形態業已改變者，該道路範圍內之私有土地，除日據時期之既成道路目前仍作道路使用，且依土地登記簿記載於土地總登記時，已登記為『道』地目之土地，仍依前項公用地役關係繼續使用外，其餘土地應一律辦理徵收補償。」及同院六十九年二月二十三日台六十九內字第二０七二號函：「查台六十七內字第六三０一號院函說明二第二項核釋日據時期既成道路仍依公用地役關係繼續使用乙節，乃係顧及地方財政困難，一時無法籌措鉅額補償費， 並非永久不予依法徵收，依土地法第十四條：『公共交通道路土地不得為私有……其已成為私有者，得依法徵收。』之原旨，作如下之補充規定：『今後地方政府如財政寬裕或所興築道路曾獲得上級專案補助經費，或依法徵收工程受益費，車輛通行費者，則對該道路內私有既成道路土地應一律依法徵收補償。』」上開二則函釋後經釋字第四００號宣告違憲不再援用。

註七：參見最高行政法院九十二年度判字第一六九三號判決：「理由四、（二）請求徵收及給付補償費部分：本院按：土地徵收，係國家因

公共事業之需要，對人民受憲法保障之財產權，經由法定程序予以剝奪之謂。規定此項徵收及其程序之法律必須符合必要性原則，並應於相當期間內給予合理之補償（司法院釋字第四二五號解釋意旨參照）。因此公用徵收僅國家為徵收權之主體，一般人民並無公用徵收之公法上請求權。人民向國家請求徵收其所有土地之行為，其性質純屬促請國家發動徵收權之行使而已，非謂人民對國家有公用徵收之公法上請求權存在。至司法院釋字第四００號解釋固指既成道路成立公用地役關係者，其所有權人因公益而特別犧牲其財產上之利益，國家自應依法律之規定辦理徵收給予補償；及若在某一道路範圍內之私有土地均辦理徵收，僅因既成道路有公用地役關係而以命令規定繼續使用，毋庸同時徵收補償，顯與平等原則相違等語。惟該解釋內亦明言『國家應依法律之規定辦理徵收給予補償』，亦即應依實定法之規定辦理徵收給予補償，而非謂『國家應依本解釋辦理補償』。」

註八：財政部 86.02.14.台財稅第 861883612 號函：「供公共通行之既成巷道土地，自願按公告土地現值之價格售與政府，因該土地使用分區為住宅區，非屬都市計畫道路，可否適用土地稅法第三十九條第二項（編者註：現行法為第三項）免徵土地增值稅一案。……本案土地其都市計畫使用分區為住宅區，在未完成都市計畫變更程序前，尚非屬平均地權條例第四十二條第二項所稱『依法得徵收之私有土地』，似無免徵土地增值稅之適用。」

註九：即本號解釋之標的，財政部中華民國九十二年六月三日、九十三年五月二十一日、九十四年二月十八日、九十五年二月十五日、九十六年二月七日、九十七年一月三十日發布之台財稅字第０九二０四五二四六四號、第０九三０四五一四三二號、第０九四０四五０００七０號、第０九五０四五０七六八０號、第０九六０四五０四八

五０號令、第０九七０四五一０五三０號令。

協同意見書　　大法官 羅昌發

依所得稅法第十七條第一項第二款第二目之１規定，「納稅義務人、配偶及受扶養親屬對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額」得作為捐贈列舉扣除額；然其總額以「不超過綜合所得總額百分之二十為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制」。捐贈或捐獻者如為實物，所得稅法並未明定其估定金額之標準或計算方式，亦未具體明確授權主管機關以命令定之。公共設施保留地因使用受限，導致市場價格常遠低於公告地價，甚至造成毫無市場行情或交易機會之情形。民國九十二年之前，常有高所得者以遠低於公告地價之價格向所有人購入公共設施保留地，再將土地捐獻政府，並以公告地價為基礎計算其總額，作為捐贈列舉扣除額之總金額，用以節稅。財政部為避免高所得者利用此種方式節稅，以九十二年六月三日台財稅字第０九二０四五二四六四號令規定：「個人以購入之土地捐贈未能提具土地取得成本確實證據或土地係受贈取得者，其捐贈列舉扣除金額之計算，稽徵機關得依本部核定之標準認定之。」九十三年五月二十一日台財稅字第０九三０四五一四三二號令重申此旨。九十四年二月十八日台財稅字第０九四０四五０００七０號令及九十五年二月十五日台財稅字第０九五０四五０七六八０號令均進一步明確規定：「個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之 16％計

算。」九十六年二月七日台財稅字第０九六０四五０四八五０號令及九十七年一月三十日台財稅字第０九七０四五一０五三０號令針對各該年度捐贈公共設施保留地計算列舉扣除金額，亦有相同規定（以上財政部令合稱系爭令）。多數意見認為系爭令與憲法第十九條租稅法律主義不符。本席敬表贊同。然本號解釋理由書有關系爭令是否涉及「租稅構成要件」抑或應屬其他重要租稅事項，容有補充之餘地；且相關機關於依本號解釋意旨制定新規範時，亦不應完全忽視公共設施保留地所有權人之因公益犧牲而無法獲合理補償之困境。爰提出本協同意見書。

一、租稅法律主義再釐清

（一）憲法第十九條規定：「人民有依法律納稅之義務。」此條一方面設定人民的基本義務，另一方面亦設定國家對人民課徵稅捐時所須遵守的基本規範。亦即國家必須以法律作為基礎，始能對人民課以納稅義務；如法律並無課徵之規定，人民即無納稅之義務；此即憲法「租稅法律主義」之要求。

（二）依本院以往解釋，在租稅法律主義之下，國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就相關租稅構成要件（租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等），以法律或法律授權之行政命令明文規定（釋字第五九七號解釋參照）。

（三）本席於本院釋字第七０三號解釋所提協同意見書中，曾就某一行政命令究竟是否違反租稅法律主義，因而違反憲法第十九條之規定，歸納各種情形：

1. 國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之

優惠時，就租稅構成要件，並未以法律或以法律授權之行政命令明文規定；而係以未經法律授權之行政命令加以規範。此種情形明顯違反租稅法律主義。

2. 某一課稅事項雖未以法律加以規定，然如其事項之性質僅屬技術性或細節性，則由主管機關於其法定職權範圍內，以行政命令加以規範、闡釋或執行法律，並不違反租稅法律主義（本院釋字第六二二號、第六五七號、第六六０號、第六八五號、第六九三號、第七００號解釋參照）。本席認為，某一事項究竟是否屬於技術性或細節性，認定標準不宜過於寬鬆，以免造成漏洞；且縱屬技術性或細節性事項，仍非謂行政機關得以恣意訂定其內容。

3. 某一租稅事項雖有法律規定，然法律所規定之租稅要件欠缺明確性（未達於基本的或必要的明確程度(necessary degree ofcertainty)；見本席於釋字第六九七號解釋所提出之不同意見書）時，將造成執法者有恣意解釋之空間，亦應認為屬違反租稅法律主義之情形。

4. 某一事項雖有法律規定，但依照該法律規定所訂定發布之行政命令或函釋，其內容對法律規定有誤會或曲解，因而直接或間接違背法律規定時，亦應認為屬違背租稅法律主義之情形。此種情形，涉及法律應如何予以適當的解釋，而不至於超越法律所規範的意旨。

二、系爭令非關「租稅構成要件」，但亦非「技術性與細節性規定」

（一）系爭令係直接規定捐獻公共設施保留地時，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之百分之十六計

算。此種規定方式，並非屬個案稅額之事實認定，而屬通案性規定之行政規則。由於其並非規定列舉扣除額之額度，而係規定列舉扣除額之計算與認定方式，故並非直接屬於租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率、納稅方法及納稅期間等事項所為之規定，而不直接屬於前述第一種「就租稅構成要件，未以法律或以法律授權之行政命令明文規定」之情形。

（二）另按所謂技術性或細節性之事項，顯然不應包括直接影響人民權利義務關係之事項（本席於本院釋字第六九七號解釋所提不同意見書參見）。然系爭令係就捐獻公共設施保留地之綜合所得稅捐贈列舉扣除金額，直接規定依土地公告現值之百分之十六計算及認定。在系爭令之下，納稅義務人不論取得土地所實際花費的成本如何，均須以公告現值之百分之十六計算並認定，則其繳納所得稅之額度將直接受影響。故其亦非屬技術層面之估價與認定程序。系爭令之內容，顯非屬技術性或細節性事項之規定。

（三）由於系爭令並非第一種情形（租稅構成要件必須以法律定之）與第二種情形（技術性與細節性事項得以行政命令定之）的其中一種，而係介於兩者之間，本院解釋傳統之二分法，應有重新釐清之必要。本席認為，解釋上應擴大第一種情形之範圍，使其除包括租稅構成要件必須以法律或法律授權之行政命令定之之外，如屬其他直接影響人民租稅權利義務關係之實質且重要之事項，縱非租稅構成要件，亦應歸入第一種情形，並因而要求以法律或法律授權之命令定之。

（四）本席同意多數意見有關百分之十六等計算之規定，涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額，非僅屬執行所得稅法規定之技術性或細節性規範，而係影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項，自應以法律或法律授權之命令定之。惜多數意見仍僅區分「租稅構成要件事項應以法律（或法律授權之命令）定之」與「技術性與細節性事項則得以命令定之」，而未能就非屬構成要件且非屬技術性與細節性之實質且重要之事項，明示應如何於兩者之間認定其歸屬（參見本號解釋理由書第一段）。

三、系爭令與所得稅法第十三條並無直接關係

（一）多數意見引所得稅法第十三條所規定「個人綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之」；並參照行政程序法第一百五十九條所規定，上級機關為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實及行使裁量權，而訂頒解釋性規定及裁量基準，性質上屬行政規則。且以行政規則僅得就執行法律之技術性及細節性之次要事項為規範（見本號解釋理由書第三段）。

（二）然查系爭令係針對首揭所得稅法第十七條第一項第二款第二目之1所規定「對政府之捐獻」，於實物捐贈時，應如何認定及計算捐贈列舉扣除金額，所為之規定。系爭令應與本號解釋理由書第三段所引所得稅法第十三條有關個人綜合所得稅之基本計徵原則，無直接關聯。

（三）有關系爭令性質上屬行政規則之部分：

1. 系爭令確為上級機關為協助下級機關或屬官統一解釋

法令、認定事實及行使裁量權，而訂頒解釋性規定及裁量基準，性質上確屬「行政規則」。故系爭令所規定以百分之十六計算捐贈列舉扣除金額，並非針對「個案」所為之事實認定，應屬明確。系爭令得作為違憲審查客體，並無問題。

2. 系爭令性質上雖為行政規則，而非法規命令，然其違反憲法之理由，與其性質究屬行政規則或法規命令，並無直接關聯。系爭令之違憲疑義係來自於其違背憲法第十九條之租稅法律主義。亦即，只要屬租稅構成要件或直接影響人民租稅權利義務關係之重要事項，依租稅法律主義，均應以法律或法律授權之命令（包括行政規則及法規命令）為之。反面言之，如有法律明確授權，則不論其為行政規則或法規命令，均無違反租稅法律主義之虞。本號解釋理由書第三段參照行政程序法第一百五十九條對行政規則之界定，並以之推論其僅得就執行法律之技術性與細節性之次要事項為規範，似係以此為認定系爭令違憲之理由。此與本號解釋理由書第一段所引租稅法律主義作為系爭令違憲依據之意旨尚有扞格。

四、租稅法律的政策功能

（一）立法者於制定租稅法律時，除租稅的財政考量外，亦常賦予諸多政策功能；例如以租稅措施誘導投資或研發、協助弱勢、獎勵公益等。所得稅法第十七條第一項第二款第二目之1之規定，顯在利用捐贈列舉扣除額之租稅措施，鼓勵納稅義務人從事公益。租稅政策之良窳、其究應帶有如何的政策功能、特定租稅規定是否足以達成

其原定之政策目標等，屬主管機關之抉擇，並由其負責成敗。釋憲機關對此並無置喙餘地。然釋憲機關就租稅法規所產生對人民憲法上權利保障之影響，應有義務為適當之提醒。

（二）在系爭令發布之前，實務上產生如前所述之部分高所得者以遠低於公告地價之價格向所有權人購入公共設施保留地，再將土地捐獻予政府；並以公告地價為基礎計算其總額，作為捐贈列舉扣除額之總金額，用以節稅。此種節稅方式對國家稅收產生一定的負面影響；部分高所得者也因而被質疑避稅；且主管機關容許以公告地價作為認定列舉扣除額之總金額，亦被質疑違反租稅公平性。然此種捐地節稅做法，卻也產生部分正面意義；使因遭劃定為公共設施保留地（包括既成道路）之所有權人，於其土地成為幾無市場價值而無法變現或利用之後，並在國家尚無法依本院釋字第三三六號、第四００號及第四四０號解釋所揭原則辦理徵收並給予合理補償之前，得以將其土地出售予有意捐地之納稅義務人，換取一定對價。如由土地交易價格遠低於公告地價的角度言，土地所有權人似遭「剝削」；然如由其得以藉此換取一定程度對價，以脫離土地無法利用之困境而言，未嘗非解決其困境之方法之一。又購地捐贈的做法雖規避國家租稅，然由國家本應編列預算徵收公共設施保留地，卻因財政困難而遲遲無法履行對人民財產權維護義務之角度而言，由第三人購地捐獻予政府，而允其扣除所得以減除稅捐之方式，不無由民間協助國家履行其義務之意義。

（三）本席雖贊同財政部阻止不合租稅公平性的避稅行為，但「捐地節（避）稅」亦係因國家對公共設施保留地所有權人未能履行徵收與補償義務所衍生。故本席期待立法者及主管機關未來所採行之立法與措施，在符合本號解釋意旨之前提下，不單純本於防堵「捐地節稅（避）稅」之單一思考層面；而應同時著重利用租稅政策，使因公益而受特別犧牲的公共設施保留地所有權人，因土地得以交易而獲相當補償，以協助國家履行義務。

不同意見書　　大法官 蘇永欽

本件解釋認定財政部先後發布的六則函釋令與憲法第十九條租稅法律主義有所不符，就該部分自本解釋公布日起不予援用。本席認為這是對租稅法律主義內涵的立法行政分權不盡正確的理解，多少也扭曲了司法內部的分權，故有必要加以釐清。

一、為什麼租稅細節毋須法定

憲法第十九條規定人民須「依法」才有納稅義務，一方面可使民選代表制衡行政部門，避免苛捐雜稅，或恣意增減而影響所得分配，另一方面也使人民的租稅義務有較高的可預見性與公平性。故解釋上須以法律規定的，不以增加稅負者為限，減少稅負同樣有其必要，就此與憲法第二十三條限制基本權的法律保留，即有不同。

不過限制基本權必須遵循的法律保留，和課與租稅義務的法律保留，都要面對一個共同的問題，就是法律內容不可能鉅細靡遺，從功能妥適性的角度來看，屬於技術性、細節性的規定，國會的思慮也難以周延。因此本院針對基本權限

制的法律保留，在釋字第四四三號解釋已經作了很清楚的闡示：「若僅屬與執行法律之細節性、技術性次要事項，則得由主管機關發布命令為必要之規範，雖因而對人民產生不便或輕微影響，尚非憲法所不許。」不僅不需要制定法律，連「以法律授權主管機關發布命令為補充規定」都無必要。至於課與租稅義務的法律保留，本院也在多次解釋中說明：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範。」（釋字第六五七號解釋參照）

這裡講的「得」或「始得」，指的是「可以不要」立法或以法律授權補充規定，但是不是「不得」立法或以法律授權補充，便涉及行政立法的分權原則。從「僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項」的語義，多少透出「行政保留」的意思，本院在處理行政立法分權的釋字第五二0號、第五四三號解釋時，也面對行政院所提的行政保留主張，認為行政部門在我國現行體制下，應就其行政權的行使負成敗責任，且「行政部門具有較佳之科學與技術上之知識及配備，就核能電廠之構造分析、風險調查、危險防止等因素進行評估，並作成較為周延之裁量與判斷。」雖未予採納，但這些情形都已涉及重大政策的層面，不能與「僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項」相提並論，因此對於這類最下游的執行事項，是否已到行政保留的範圍，意即不僅不屬法律保留，且

可禁止立法干預的情事，縱在國會優先的內閣制國家，如德國，也受到部分學者的支持，對於接近半總統制的我國，這個問題應該有更大的探討空間。至於法律保留原則所強調的另一個面向，即「法律的可預見性與公示性」，在我國制定行政程序法以後，所有可生外部影響的解釋性規定與裁量基準也都被要求「登載於政府公報發布之」（行政程序法第一百六十條），從而也不再構成不利於行政保留的理由。

本席對於行政保留的領域是否存在，其範圍如何確定，暫時保留立場。但無論如何要強調，過度的法律保留不僅沒有必要，而且可能造成公共利益的減損，已經非常清楚。特別是在思考租稅義務的法律保留問題時，應注意稽徵成本的因素在租稅行政中為不可或缺的考量，只有稽徵機關最能掌握如何規劃稽徵程序和方法的細節，才可達到適宜的成本效益，立法的介入，包括以授權訂定法規命令指導其執行的方向，都必須十分審慎。換言之，在本院對於「僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項」是否屬於行政保留尚無明確解釋時，固然可以其為立法裁量範圍，對於立法者選擇性的介入，原則上仍予尊重，在稅法實務可以找到不少這樣的例子，如所得稅法第六十一條規定資產重估價，由行政院訂定重估公式；遺產及贈與稅法第十條第三項規定其他財產時價的估定，於該法未規定的情形，由財政部訂定。但既屬立法裁量，即不可輕言法律保留，或從這些選擇性介入的立法例，反推某些事項應屬法律保留。本案引發的問題在於，執行法律的細節性、技術性次要事項如何認定，誰來認定，這裡又涉及司法內部分權的問題，也就是本院與最高行政法院如何分權的問題。對於這一點，本席認為答案相當清楚，財稅機關所

定的稽徵規則是否屬於執行法律的細節性、技術性次要事項，而不在法律保留的範圍，當然屬於本院對租稅法規作違憲審查的權限範圍，而且可能是最重要的工作。這一點，和同樣大量存在的解釋性規則有本質的不同，後者是否逾越母法穩妥的解釋範圍，已與法律保留無直接關係，較適宜由終審法院承擔主要的審查責任，本院除認為在法律解釋上有重大明顯的違誤外，原則上即應尊重終審法院的決定（本席於釋字第七０三號解釋所提部分不同意見書可參)。但在確認該執行性規則為執行法律的細節性、技術性次要事項後，其內容有無違誤，比如所做市調是否可信，則應由更具專業判斷能力的終審法院來審查，本院反而較無置喙餘地。

二、實物的市值估定只是細節

本案引發爭議的財政部所訂行政規則，涉及的是所得稅法有關列舉扣除額的規定，第十七條第一項第二款第二目之１就「捐贈」項目的列舉扣除額這樣規定：「納稅義務人、配偶及受扶養親屬對於教育、文化、公益、 慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。」對中央或地方政府所捐獻的土地，其金額要如何認定計算？因為涉及所得的扣除，如前所述，稅負的減免也在租稅法律主義的範圍，因此本院即須認定，有關此一金額認定計算的方法，是否屬於執行法律的細節性、技術性次要事項，從而可以用行政規則來規定。

本件解釋對此的審查可說非常簡略：「系爭令針對所捐獻之土地原係購入但未能提示土地取得成本確實證據，或原係受贈或繼承取得者，如何依前揭所得稅法第十七條第一項第

二款第二目之1規定認列所得稅減除之扣除額，所為之補充規定。惟其所釋示之捐贈列舉扣除額金額之計算依財政部核定之標準認定，以及非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定，或依土地公告現值之百分之十六計算，皆涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額，並非僅屬執行前揭所得稅法規定之細節性或技術性事項，而係影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項，自應以法律或法律具體明確授權之命令定之。」姑不論這裡「稅基」的使用是否精確，以及「影響人民財產權」部分明顯混淆了我國憲法將納稅義務和基本權並列，從而違反租稅法律主義不可與限制財產權劃上等號外（此一觀念的混淆本席已在釋字第六八八號及第六九三號解釋意見書反覆闡明），捐贈的土地值多少錢，從而可以列舉扣除多少所得，當然直接影響所得淨額，但是不是因此就足以認定財政部核定的一般計算標準、特殊情形的專案核定，以及土地公告現值的百分之十六等內容，都已超出執行所得稅法第十七條第一項第二款第二目之1的細節性或技術性事項。如果這樣的推論可以成立，任何實物的捐贈，在沒有法律直接規定或授權以命令補充規定的情形下，稽徵機關對於基層執法稅務人員如何計算實物價值，都不能核定一般計算標準，或規定在何種情形應報部核定，只能聽由各稅務人員自行就個案設法計算出一個金額，即使因此造成同樣的捐贈實物，在一切條件類似的情形下，可能被認定差異甚大的金額，而明顯違反租稅公平，且因為數接近一萬的稅務人員各自摸索計算方法，造成巨大稽徵成本（人力、時間、資訊蒐集等），無疑也違反了租稅效率的基本要求。如果本件解釋真的被認真對待，行政立法部門還要在眾多稅法

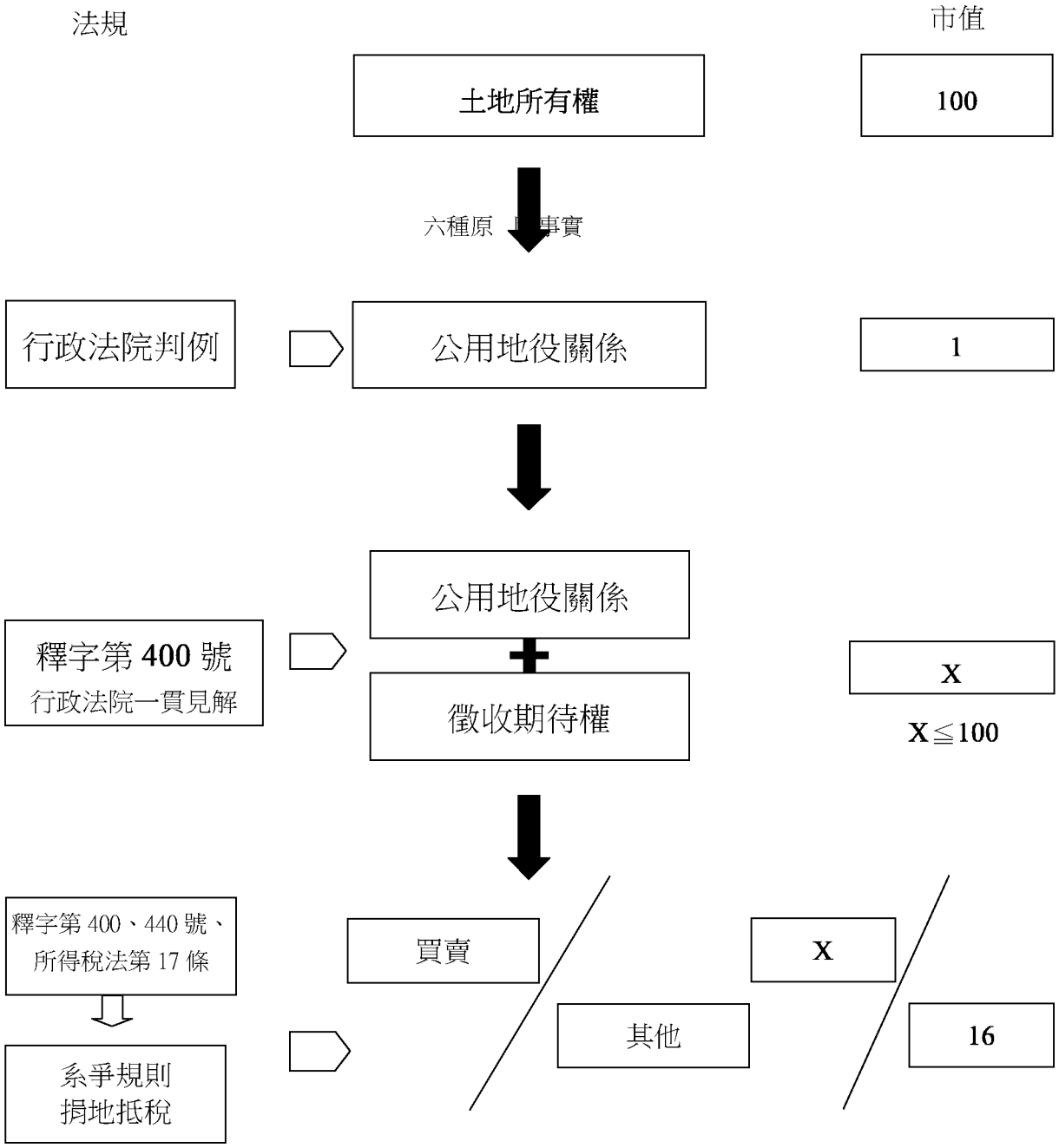
中補上幾千條的授權規定，難道這真的是租稅法律主義的理想圖像？

回到本案的問題，對政府的捐獻如果是金錢，計算列舉扣除額自然沒有問題，法律既沒有以金錢為限，實物如何計算列舉扣除額，除了估定市價，沒有別的辦法。如何估定市價，實物可有千萬種，用來捐獻的，從古董、土地到專利權、教科書等，恐怕也有千百種，一旦有相當的複雜性或普遍性，為了稽徵效率就有訂定作業守則、裁量基準的必要。這類作業守則、裁量基準唯一的功能就在統一、有效的執行稅法規定，當然會影響稅負的計算，但只要這類行政規則的存在不必然造成立法者所設定稅負的增減，其性質即可認定為執行稅法的細節性、技術性次要事項。至於具體個案中，其內容有無違誤，則應由行政法院來作第一層判斷，本院最多只作表面的第二層審查。

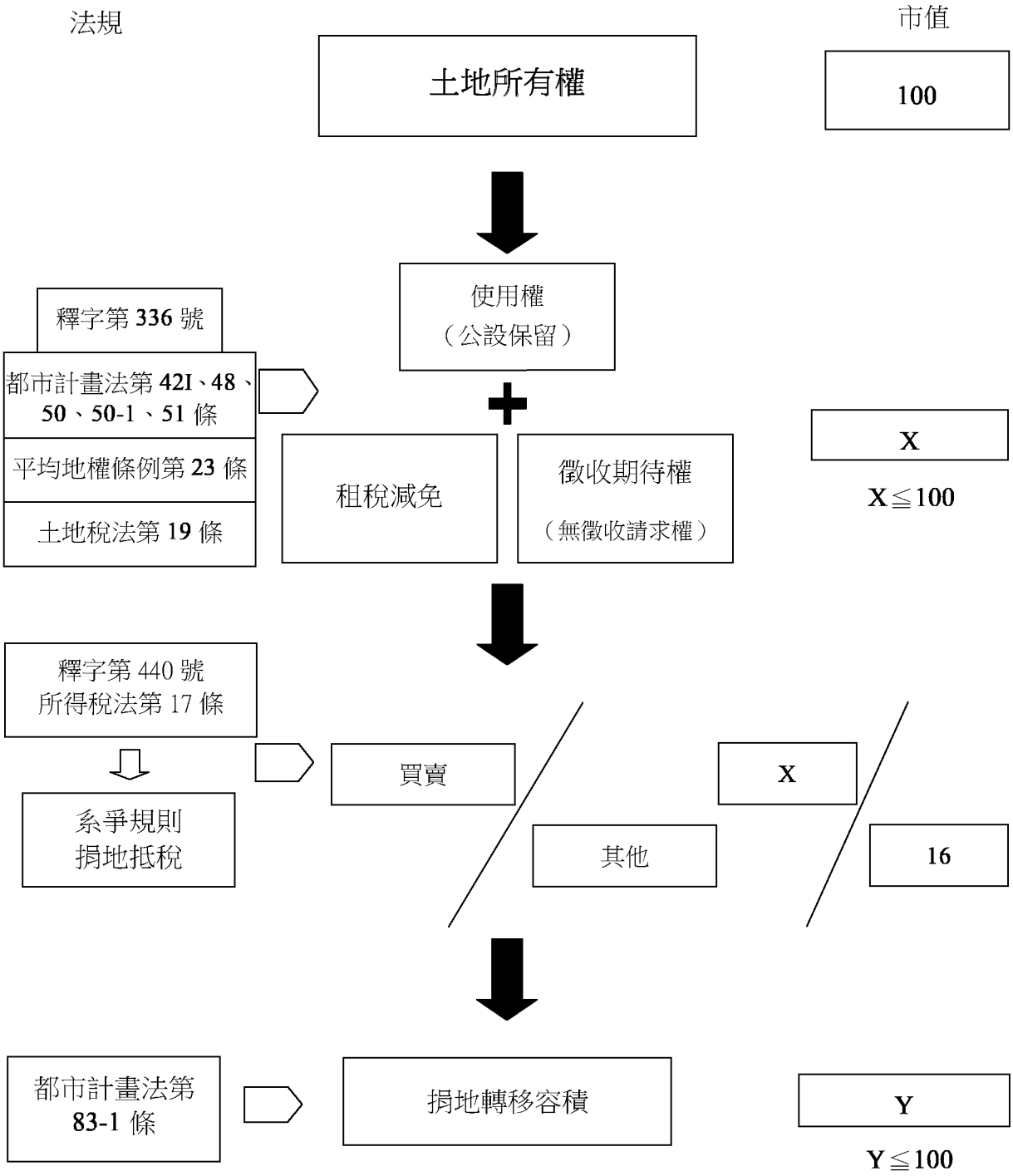
系爭令的必要性，雖不在本院作有無違反租稅法律主義審查的範圍，但為使國人更瞭解爭議所在，仍作以下簡單說明。這些規則是針對以土地捐贈政府，而納稅義務人「未能提出取得成本確實證據」或「繼承或受贈取得」的情形，規定其扣除額原則上即依土地公告現值的百分之十六計算，只有「非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者」，可以不受此一百分比的限制。換言之，凡買賣土地而能舉證核實者，都沒有此一規則的適用，得逕依買價全額計算。其餘情形因為無買價證明其市值，只好訂定規則來統一認定市價。至於非屬種類物的土地，為什麼要訂定統一估價的標準，又如何得到土地公告現值百分之十六的數字，則不能不對本案所涉土地問題的背景有所認

知。實務上會以捐地來降低稅金支付的情形，主要都是土地的使用受到法律或解釋判例的大幅限制，而一時無法徵收的既成道路和公共設施保留地，納稅大戶以低價購入可全額抵稅而大幅避稅，土地所有人在等不及徵收的情形下，也樂於以此方式出脫土地。如果沒有明確的標準，個別稽徵人員在個案屬於無交易或有交易而納稅義務人不願提出取得成本確實證據的情形，仍然得積極蒐尋此類交易而比較其價格，藉以作成認定，其成本既高且未必公平。因為土地雖為非種類物，但如其所有權狀態已因法律的高度介入（管制）而與一般所有權大不相同，不僅基於平等原則的考量，其估價不宜恣意區別，而且因其權利義務上的共同性甚高，個別土地的差異反而基於稽徵成本考量可以略過，僅由定期估定的土地公告現值來反映地區和年度的差異即可。由此可知，系爭令中的百分之十六就是基於共同法律狀態對土地市值所做的通案估定。為什麼說既成道路和公共設施保留地的所有權狀態受到法律高度的介入，而在價值上不同於一般土地，為省篇幅，以下二圖對照相關法令、解釋，應該有助於問題的掌握：（見下頁）

既成道路


法規
市值
土地所有權
100
六種原因事實
行政法院判例
公用地役關係
1
公用地役關係
釋字第 400 號
行政法院一貫見解
徵收期待權
X
X≦100
釋字第 400、440 號、
所得稅法第 17 條
系爭規則
捐地抵稅
買賣
其他
X
16

公設保留地


法規
市值
土地所有權
100
使用權
（公設保留）
釋字第 336 號
都市計畫法第 42I、48、50、50-1、51 條
平均地權條例第 23 條
土地稅法第 19 條
租稅減免
徵收期待權
（無徵收請求權）
X
X≦100
釋字第 440 號
所得稅法第 17 條
系爭規則
捐地抵稅
買賣
其他
X
16
都市計畫法第 83-1 條
捐地轉移容積
Y
Y≦100

對於既成道路和公設保留地受到的種種管制，有無公平問題，可否通得過憲法有關財產權保障的檢驗，都不在本件解釋範圍，只能置而不論，但其用以計算列舉扣除額的交易價值確實會和一般土地有巨幅落差，則是事實。此一標準據財政部的說明，是由各地區國稅局調查蒐集當年度轄內交易市場行情，經報部開會研商擬定，其調查方法和結果有無違誤，應屬行政法院審查事項，就抵稅實物的估價，其審查標準無需升高的主要理由在於，捐贈畢竟僅為履行納稅義務的一種選擇，如果估價太低，土地所有人不會選擇捐贈，民間交易也不會發生，因此尚無嚴格追究的必要。如果再從政府的角度來看，釋字第四００號、第四四０號解釋已課與政府在財政能力範圍內終局解決此二土地問題的憲法義務，政府應該會選擇儘可能通過此一比徵收遠為有利的解決方式，在一定期間內解決所有案件，故由市場機制來解決，是一雙贏方案。在財政能力不變的範圍內，如果估價太低而無人捐地，政府無法有效解決問題，將同時面對憲法和政治上的壓力。反之，如果百分之十六過高，則可能壓低了解決件數，而使解決問題的時間拖長，同樣無法履行憲法義務。因此從政府的角度，也完全沒有刻意低估或高估的合理動機。

$$\frac{\text{年度財政能力上限金額}}{\text{每件捐贈土地列舉扣除額}}=\text{處理件數}$$

至於為什麼介入的法律相去甚遠，既成道路和公設保留地會在通案估價上一體處理？恐怕只能從其共同的主要價值都在於不確定何時發生的徵收補償請求權上。公設保留地雖另有使用權及租稅減免，兩者對政府而言都無法轉換為積極的財物利益，而計入對價。同樣在捐地抵稅的民間交易中，

也不會把這些利益計入對價，因此從結果上來看，兩者一體估價並不能說有何不合理。總之，終審法院肯認此一標準的合理性，尚無明顯的恣意或速斷，本院也沒有理由反推系爭令已逾越細節性、技術性的計價標準範圍，認定已經違反租稅法律主義。

反倒是從結果看，認定系爭命令違憲，只有兩個可能的改變，一是財稅主管機關放棄統一估價，任由各稽徵單位自行決定，而造成更大的不公平，增加更高的稽徵成本。二是財政部提出修法案，並開始在稅法中增加大量的授權規定，而使稅捐稽徵法第十二條之一第二項對租稅認定的基本原則規定，內含的授權行政及司法審查，因實質轉換為立法干預和立法審查（立法院職權行使法第六十條至第六十三條），致其規範意義大幅減弱。最後，對於本案聲請人，更難想像會因本解釋而得到任何實質利益。本號解釋製造的問題，恐怕遠比釐清和解決的多。

不同意見書　　大法官 林錫堯

按本釋憲案所涉之法狀態為：所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 已明文規定，某些捐贈可為列舉扣除額，但若非金錢之捐贈物，如何計算其得認列之扣除額度？主管機關為執行上開法律規定，乃以系爭令（如解釋理由書第二段所述），就個人捐贈土地（捐贈物之一種）如何計算列舉扣除金額乙節，規定其計算標準。系爭令（共六個令）之內容，或僅概括規定「稽徵機關得依本部（財政部）核定之標準認定之。該標準由本部各地區國稅局參照捐贈年度土地市場交易情形擬訂，報請本部核定」，或明

白規定以「個人捐贈之土地如為購入且提出土地取得成本確實證據者，得核實減除綜合所得稅捐贈列舉扣除金額；如為購入但未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者外，依土地公告現值之百分之十六計算」。

因而問題爭點在於：系爭令是否違反憲法第 19 條租稅法律主義？

多數意見認系爭令違反憲法第 19 條租稅法律主義，其理由，先係以一般論述指出：行政規則僅得就執行法律之細節性、技術性次要事項為規定等語，並引用本院釋字第 650 號、第 657 號解釋為據，作為其論述之基調。繼而就系爭令違反租稅法律主義之具體理由指出：系爭令釋示捐贈列舉扣除額計算由財政部核定之標準認定、非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定或依土地公告現值之百分之十六計算部分，皆涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額，並非僅屬執行前揭所得稅法規定之細節性或技術性事項，而係影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項，自應以法律或法律具體明確授權之命令定之等語。

本席則認為，本件爭點表面上雖係：系爭令是否違反憲法第 19 條租稅法律主義？但真正問題在於：財政部究竟有無頒訂系爭令之權限？因而，究其問題之本質乃在於：行政權與立法權之界限問題。多數意見上開一般論述基調係出於未認清在法律保留原則適用上區分「重要事項」或「次要事項」之意義，且誤解行政規則之本質與特性，而其引用本院釋字第 650 號、第 657 號解釋為據，亦屬誤會。又多數意見認定系爭令違憲之具體理由，立論有欠周明，忽視行政事實，法理上亦不能成立。茲詳細說明如下：

一、多數意見所謂「若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，

始得由主管機關發布行政規則為必要之規範（本院釋字第六五0號、第六五七號解釋參照）」，又謂「上級機關為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準，性質上屬行政規則（行政程序法第一百五十九條參照），其僅得就執行法律之細節性、技術性之次要事項為必要之規範」等語，係出於未認清在法律保留原則適用上區分「重要事項」或「次要事項」之意義，且誤解行政規則之本質與特性，而其引用本院釋字第 650 號、第 657 號解釋為據，亦屬誤會。

（一）多數意見上述論述發生諸多疑義

究竟何謂「執行法律之細節性、技術性次要事項」？如何認定？其相對的概念是否為「法律已規定之重要事項」？「重要事項」與「次要事項」如何區分？釋憲實務上，論及「若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範」時（如本院釋字第 650 號、第 657 號解釋），所稱「命令」，究何所指？是否包括「行政規則」在內？如將「行政規則」侷限於僅得就「執行法律之細節性、技術性次要事項」為規定，是否正確？當法律已就「重要事項」為規定，行政機關為執行該法律之規定，勢須解釋或適用該法律之規定，其因而所訂定之解釋性規定、不確定法律概念之判斷基準、裁量基準、認定事實之基準等僅具內部法性質之行政規則，係就「重要事項」或「次要事項」為規定？如何辨別？

（二）所謂「重要事項」或「次要事項」，係為界定「法律保留事項」而使用之概念。釋憲實務上，論及「若僅屬執

行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範」時（如本院釋字第 650 號、第 657 號解釋），所稱「命令」，係指法律概括授權訂定法規命令（如授權訂定施行細則）或職權命令而言。

關於應適用法律保留原則之「法律保留事項」之範圍，依中央法規標準法第 5 條規定：「左列事項應以法律定之：一、憲法或法律有明文規定，應以法律定之者。二、關於人民之權利、義務者。三、關於國家各機關之組織者。四、其他重要事項之應以法律定之者」。其中第 2 款可依「干涉保留說」解釋之，第 4 款則可參酌德國聯邦憲法法院所發展，且為多數學者所贊同之「重要事項說」(Wesentlichkeitstheorie)解釋之。換言之，「重要事項說」並非取代「干涉保留說」，而是因法律保留原則擴大適用於「不屬干涉保留之領域」，乃以「重要事項說」因應之，傳統之干涉保留說仍然維持其原有見解（註一）。

詳言之，上開中央法規標準法第 5 條規定中所謂「關於人民之權利義務事項」，依「干涉保留說」，宜解為「限制人民權利或課予人民義務」之事項，此即為「重要事項」（註二）（另同條第 3 款「關於國家各機關之組織」事項，亦屬重要事項）。至於上開規定所謂「其他重要事項之應以法律定之者」，雖已有採取「重要事項說」之通說，但如何認定？其判斷標準為何？論者容有不同見解，而有待解釋。司法院解釋不乏其例，諸如：公營事業人員之任用、退休（釋字第 270 號解釋）、考試成績之複查（釋字第 319 號解釋）、人民平等接近使用傳播媒體之權利（釋字第 364 號解釋）、對公營事業之經營課予特別義

務、加強政府監督並經濟上給予相當優惠（涉及相關人民之權利，釋字第 428 號解釋），全民健康保險制度（釋字第 524 號解釋）、稅捐減免（釋字第 565 號解釋）、中央民意代表得受領之報酬或待遇之項目及標準（釋字第 282 號、第 299 號解釋）、不分區中央民意代表之遞補（釋字第 331 號解釋）、國家全部舉債之上限（釋字第 334 號解釋）、國家對大學自治之監督（學術自由之重要事項，釋字第 380 號解釋）、涉及地方自治團體之財政自主事項（釋字第 550 號解釋）等。

因此，在我國目前法制下，所謂「法律保留事項」，乃指「限制人民權利或課予人民義務」、「國家各機關之組織」及其他重要事項（註三）。

本院釋字第 443 號解釋理由書指出：「憲法第七條、第九條至第十八條、第二十一條及第二十二條之各種自由及權利，則於符合憲法第二十三條之條件下，得以法律限制之。至何種事項應以法律直接規範或得委由命令予以規定，與所謂規範密度有關，應視規範對象、內容或法益本身及其所受限制之輕重而容許合理之差異：諸如剝奪人民生命或限制人民身體自由者，必須遵守罪刑法定主義，以制定法律之方式為之；涉及人民其他自由權利之限制者，亦應由法律加以規定，如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬與執行法律之細節性、技術性次要事項，則得由主管機關發布命令為必要之規範，雖因而對人民產生不便或輕微影響，尚非憲法所不許。又關於給付行政措施，其受法律規範之密度，自較限制人民權益者寬

鬆，倘涉及公共利益之重大事項者，應有法律或法律授權之命令為依據之必要，乃屬當然。」（類似解釋意旨詳見釋字第 367 號、第 394 號、第 559 號、第 658 號解釋）。

依上述釋字第 443 號解釋意旨，在限制人民自由權利之事項中（即屬「干涉保留之領域」內），有應由法律自行規定而不得授權訂定法規命令之事項（即國會保留事項）；有法律得明確授權訂定法規命令之事項（此乃國會保留事項以外之法律保留事項；上述二者可合稱為「法律保留事項」）；此外，則有得由主管機關發布命令之「執行法律之細節性、技術性次要事項」（已非屬「法律保留事項」），例如：法律規定「未經申請許可，不得為某種行為」及有關申請許可之要件與限制等，係已就重要事項為規定，至於如何為符合法律規定之申請（如以書面記載一定事項），則屬執行法律之細節性、技術性次要事項。至於給付行政事項中（即屬適用「重要事項說」之領域內），重要事項應有法律或法律授權之命令為依據，並以是否「涉及公共利益之重大事項」為判斷標準。

另本院釋字第 614 號解釋謂：「憲法上之法律保留原則乃現代法治國原則之具體表現，不僅規範國家與人民之關係，亦涉及行政、立法兩權之權限分配。給付行政措施如未限制人民之自由權利，固尚難謂與憲法第二十三條規定之限制人民基本權利之法律保留原則有違，惟如涉及公共利益或實現人民基本權利之保障等重大事項者，原則上仍應有法律或法律明確之授權為依據，主管

機關始得據以訂定法規命令（本院釋字第四四三號解釋理由書參照）。」依其意旨，亦係以給付行政事項中（即不屬「干涉保留之領域」而係屬適用「重要事項說」之領域內），「重要事項」應有法律或法律明確之法規命令為依據，且提出「重要事項」之判斷標準（即涉及公共利益或實現人民基本權利之保障等重大事項）。

因此，所謂「重要事項」或「次要事項」，係為界定「法律保留事項」而使用之概念。在傳統之干涉保留事項領域內，「限制人民權利或課予人民義務」即屬「重要事項」，而屬「法律保留事項」。在傳統之干涉保留事項以外之領域，法規所規範之事項是否屬「法律保留事項」，端視其係屬「重要事項」或「次要事項」而定，如屬「重要事項」，應有法律或法律明確授權之法規命令為依據（但「國會保留事項」不得授權訂定法規命令）；至於「次要事項」，法律或法律明確授權之法規命令如有規定，自當依其規定（此乃「法律優位原則」）；法律或法律明確授權之法規命令未規定者，當容許法律概括授權訂定法規命令（如施行細則）或職權命令規定。至於行政規則與法律保留原則之關係，則係另一問題，詳後述。

另外，在釋憲實務上，適用租稅法律主義時，關於應以法律或法律明確授權之法規命令規定之事項，係以列舉事項目錄之模式具體表現其範圍，例如釋字第 640 號解釋理由書指出：「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及租稅

稽徵程序，以法律定之。是有關稅捐稽徵之程序，除有法律明確授權外，不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加人民之租稅程序上負擔，否則即有違租稅法律主義。」（另可詳見本席於釋字第 703 號解釋不同意見書及其附件「一覽表」），然而，各該目錄之內涵為何（例如：何謂稅基），以及某事項是否屬應以法律或法律明確授權之法規命令規定事項之判斷標準，仍有待積極推展。

再者，上述所謂「次要事項」，非屬「法律保留事項」，可能有不同之法律狀態：(1)倘若法律或法律明確授權之法規命令已有規定，則依其規定，已如上述。(2)倘若法律或法律明確授權之法規命令均未規定，行政機關亦得作成行政行為（包括訂定職權命令（註四）、行政規則、作成行政處分等）。(3)倘若法律已有規定，但未明確授權訂定法規命令時，此又可區分兩種情形：(a)法律概括授權訂定法規命令（如授權訂定施行細則）（註五）：此際，行政機關訂定行政規則、作成行政處分時，應受法律及施行細則之拘束；(b)法律根本未授權訂定法規命令時，因僅規範「次要事項」而未違反法律保留原則，行政機關為執行該法律，得訂定職權命令：此際，行政機關訂定行政規則、作成行政處分時，應受職權命令之拘束。

因此，所謂「執行法律之細節性、技術性次要事項」，依其文義，即指上述第(3)法律已有規定，但未明確授權訂定法規命令之情形。而所謂「若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範」（如本院釋字第 650 號、第 657 號解釋）」，亦指上述第(3)之情形，即因法律所規定之事項，性質上屬「次

要事項」，非屬「法律保留事項」，行政機關如為執行法律，得於法律概括授權之法規命令（如施行細則）或職權命令，加以規定。並未包括上述第(2)情形在內。在法律保留原則之適用下，如此理解，層次分明，不致混淆。

準上所述，釋憲實務上，論及「若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範」時(如本院釋字第 650 號、第 657 號解釋)，所稱「命令」，係指法律概括授權訂定法規命令（如授權訂定施行細則）或職權命令而言。

（三）基於「行政規則」之本質與特性，行政規則之內容， 本即無重要事項或次要事項之問題，反而大部分之解釋性規定及裁量基準等行政規則，係為執行法律規定之重要事項，而為解釋或適用上之必要規定，自不能將「行政規則」侷限於「僅得就執行法律之細節性、技術性次要事項為規定」。

按所謂行政規則，係指上級機關對下級機關，或長官對屬官，依其權限或職權為規範機關內部秩序及運作，所為非直接對外發生法規範效力之一般、抽象之規定（行政程序法第 159 條第 1 項）。行政機關訂定行政規則，係以「指示權」(監督權）為基礎，根據「指示權」(註六)，行政機關得訂定行政規則，而不需要另有法律依據(註七)。故行政機關訂定行政規則之權限，係行政固有之權限。

行政程序法第 159 條第 2 項將行政規則區分為二大類：第一類係關於機關內部之組織、事務之分配、業務處理方式、人事管理等一般性規定；第二類則係為協助

下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準（按應包括「認定事實基準」、「判斷基準」、「給付基準」、「指導基準」等）。其中第一類屬內部秩序之規定，第二類涉及行政行為（註八）。

行政規則係行政的內部規定，在行政內部有法效力，故行政程序法第 161 條：「有效下達之行政規則，具有拘束訂定機關、其下級機關及屬官之效力。」行政規則規定之效力並不及於人民。法院就國家與人民之法律爭訟為裁判時，應不以行政規則為依據（即不因行政處分違反行政規則而逕認行政處分違法），行政規則既對行政法院無拘束力，如判決時之法律見解僅以釋示法規之行政規則為準，而未就所適用之法規本身深入考量（諸如：是否符合立法意旨、有無逾越或牴觸法規等），即有判決理由不備之違誤（註九）。通說認為，基於行政慣例(Verwaltungspraxis)及平等原則，使行政規則發生「間接的法律上對外效力」。換言之，由於經常平等地適用，使行政規則成為行政慣例，因而，行政機關必須自我約束，若無實質上合理之理由，對於相同的案件不得有不同的處理（此即所謂「行政自我拘束」Selbstbindung der Verwaltung）。行政機關對於具體案件，若無實質上合理之理由，而違反行政規則所生之行政慣例，則可認為違反平等原則。雖然如此，行政規則係內部法之本質並未變更。另一方，行政規則卻可因特殊情況而悖離，並不違反平等原則，蓋基於平等原則，容許於特殊情況基於實質上合理之理由為不同之處理，故如有合理之實質上

理由而不違反平等原則，在必要範圍內，亦得不依照行政規則而為之，蓋畢竟行政規則不是法規命令，其對外效力，乃有一定限度。是故，行政機關於個案適用裁量基準時，有義務注意是否有不適用行政規則之特殊情況（註十）。

由於上述行政規則之本質與特性，本院釋字第 137 號解釋乃指出：「法官於審判案件時，對於各機關就其職掌所作有關法規釋示之行政命令，固未可逕行排斥而不用，但仍得依據法律表示其合法適當之見解。」

準上所述，行政規則與職權命令、「法律明確授權之法規命令」與「法律概括授權之法規命令（如施行細則）」（後三種命令均具有外部效力）之性質、功能與得規範內容等，均有不同。此四種行政命令是否違反租稅法律主義或法律保留原則之違憲審查，當存有不同之審查模式與著眼點。

按行政規則種類繁多，倘若法律已有所規定（例如：課稅要件、免稅要件或其他），不論是「重要事項」或「次要事項」，行政機關為執行該法律，必須加以解釋與適用，即不免要表示其法律見解、訂定裁量基準或不確定法律概念之判斷基準或如何認定事實之認定基準（如本件有關認定土地價額之基準）。訂定這些行政規則（均屬行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款之行政規則），乃執行該法律不可避免且必要之作為，亦為憲法與法律所容許。

但是，行政規則之內容亦當有其界限，倘若逾越法律規定之範圍，或就重要事項規定法律所無之內容（增加法律所未規定之義務或限制要件），均屬違反法律保留

原則。但如僅單純係法律見解不正確，而未達於逾越法律規定之範圍，亦非就重要事項規定法律所無之內容，則亦不能認其見解違反法律保留原則，僅屬行政規則違反法律規定之效果（註十一）。

多數意見將行政規則限於「僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規範」，豈不認為行政機關不得就法律規定之重要事項表示其法律見解、訂定裁量基準或不確定法律概念之判斷基準或如何認定事實之認定基準，如此限制，否定行政機關訂頒行政規則之固有權限，行政機關如何有效執行法律規定？對於行政之事實上需要與行政機關訂頒行政規則之權源，實不相容。

吾人殊難想像何以行政規則僅能就執行法律之細節性、技術性次要事項為規定，試問，行政機關如就法律規定之課稅要件、處罰要件或法律效果（均屬重要事項）加以解釋、訂定裁量基準或不確定法律概念之判斷基準或訂定如何認定事實之認定基準，這是執行法律之細節性、技術性次要事項嗎？倘若是，則豈不認為此類行政規則均屬執行法律之細節性、技術性次要事項；倘若不是，則是重要事項，如此豈不認定此類行政規則均屬違憲，如此推論，其不合理，至為明顯，多數意見卻執此不合理之觀念作為其論述基礎。

若謂由法律或法律明確授權之法規命令加以規定較佳，則已顯示行政規則規定內容與法律保留原則無違。若謂有由法律或法律明確授權之法規命令加以規定之必要，其理由何在？何況有關捐贈物（不限於土地）價額

之認定，尤其特定物（如稀有之古物），如何悉以法律或法律明確授權之法規命令規定其價額？難道欠缺法律或法律明確授權之法規命令規定其價額，行政機關就不要執行法律規定嗎？顯然行政機關為執行法律勢非自行認定捐贈物之價額不可，如此，何來應依法律或法律明確授權之法規命令規定之必要？

（四）釋憲實務上使用「技術性、細節性」文字具有不同意義，並無「行政規則僅得就執行法律有關之技術性、細節性事項為規定」之意義。

分析釋憲實務之各案（詳見附件「大法官釋憲實務使用『技術性、細節性』文字相關解釋一覽表」），使用「技術性、細節性」文字時，依其審查客體、審查結果（合憲或違憲）、解釋理由論述之文義與整體涵義等，當有不同之意義，可大致歸納為下列四種：

1.在法律明確授權訂定法規命令之情形下，釋憲客體為此種法規命令時，說明「法律明確授權之法規命令」得就「法律規定之技術性、細節性事項」為規定，作為認定該案釋憲客體合憲之理由：例如：釋字第 389 號、釋字第 547 號、釋字第 561 號解釋。

2.在法律未明確授權訂定法規命令之情形下，說明「法律概括授權之法規命令（如施行細則）」或「法律根本未授權之職權命令」（包括以要點、作業規定、注意事項、須知等形式出之，但非屬行政程序法第 159 條所稱之行政規則，而係實質上職權命令（註十二）者），僅得就「執行法律有關之技術性、細節性事項」為規定：例如：釋字第 394 號、釋字第 402 號、釋字第 443 號、

釋字第 479 號、釋字第 480 號、釋字第 532 號、釋字第 559 號、釋字第 566 號、釋字第 581 號、釋字第 650 號、釋字第 657 號、釋字第 658 號解釋（註十三）。

3.僅作為該案釋憲客體之「法律概括授權之法規命令（如施行細則）」、「職權命令」或「行政規則」合憲之部分理由，蓋其內容僅就「執行法律有關之技術性、細節性事項」為規定，且通常另立審查基準，而以該審查基準為釋憲客體合憲或違憲之主要理由：例如：釋字第 360 號、釋字第 438 號、釋字第 519 號、釋字第 597 號、釋字第 635 號、釋字第 700 號解釋。

4.僅於該號解釋之一般論述中敘及，與該案判斷審查客體合憲或違憲並無直接關聯（即非個案判斷合憲或違憲之理由），尤未明示行政規則僅得就「執行法律有關之技術性、細節性事項」為規定：例如：釋字第 456 號、釋字第 676 號解釋（本號係以施行細則之規定內容雖非屬「執行法律有關之技術性、細節性事項」，但有法律具體明確之授權，認定該規定合憲）。

準上所述，足以說明釋憲實務上，係認「法律概括授權之法規命令（如施行細則）」或「職權命令（含實質上職權命令）」，僅得就「執行法律有關之技術性、細節性事項」為規定；並未明白宣示「行政規則」僅得就「執行法律有關之技術性、細節性事項」為規定。

例如：上述本院釋字第 443 號解釋，係以兵役法及兵役法施行法並無任何限制役男出境之條款，且兵役法施行法第 45 條僅授權行政院訂定徵兵規則（按係法律概括授權訂定法規命令），對性質上屬於限制人

民遷徙自由之役男出境之重要事項，並未設有任何具體明確授權行政機關訂定之明文，更無行政院得委由內政部訂定辦法之規定，乃宣告上開徵兵規則第 18 條授權內政部所定之「役男出境處理辦法」第 8 條限制役男出境之規定違憲。該「役男出境處理辦法」之性質並非法律明確授權之法規命令，故不論認其屬法律概括授權之法規命令或職權命令，均可說明其違憲，但並非認其屬行政規則。

（五）多數意見引用本院釋字第 650 號、第 657 號解釋為據，亦屬誤會。

多數意見引用本院釋字第 650 號、第 657 號解釋為其論述「若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布行政規則為必要之規範」之依據。惟查，釋字第 650 號解釋理由書第一段雖指出「若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布『命令』為必要之規範」，但該解釋案之審查客體不是行政規則，而是查核準則，而查核準則屬於中央法規標準法所規定之「命令」中的一種，在當時性質上屬職權命令。另釋字第 657 號解釋理由書第一段也提到「若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範」，惟該號解釋審查客體是施行細則及查核準則，施行細則也是屬於中央法規標準法所規定之「命令」中的一種，性質上屬法律概括授權之法規命令。因此，上開兩號解釋所指僅得就執行法律之細節性、技術性次要事項加以規定之「命令」，是指職權命令與法律概括授權之法規命令而言，尚不能擴及於行

政規則。

二、本件財政部系爭令之性質，係行政程序法第 159 條第 2 項第 2 款所稱「為協助下級機關或屬官認定事實」而訂頒之行政規則，憲釋實務不乏類此情形認定合憲之解釋先例：

本件財政部系爭令（如解釋理由書第二段所述），就個人捐贈土地如何計算列舉扣除金額，不論僅概括規定「由稽徵機關依財政部核定之標準認定」，或明白規定以「個人捐贈之土地如為購入且提出土地取得成本確實證據者，得核實減除綜合所得稅捐贈列舉扣除金額；如為購入但未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者外，依土地公告現值之百分之十六計算」為認定基準，均僅是行政機關為執行法律所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 有關捐贈之列舉扣除額規定，而為協助下級機關或屬官認定捐贈物之價額，所訂頒認定標準之行政規則，且僅係針對捐贈物係土地之情形為規定。按捐贈物種類繁多，其價額如何認定？不可能由法律或法律明確授權之法規命令加以詳細規定，行政規則亦僅能視事實上需要（如案件量較多）且有作一般性規定之可能時，基於平等原則，且考量行政效能，始加以規定，否則依個案認定。多數意見忽視此種行政實務，不顧行政規則之特性與本質（如上述），執意要由法律或法律明確授權之法規命令加以詳細規定，既不可能，亦有背於行政法理。

就憲釋實務類此情形認定合憲之解釋先例而言，例如：本院釋字第 267 號解釋指出：「人民有依法律納稅之義務，為憲法第十九條所明定。所謂依法律納稅，兼指納稅及免稅之

範圍，均應依法律之明文。惟法律條文適用時發生疑義者，主管機關自得為符合立法意旨之闡釋。房屋稅條例第十五條第二項第一款規定，政府平價配售之平民住宅房屋稅減半徵收，旨在對於低收入人民（貧民）之住宅，給予租稅優惠，以減輕其負擔，此觀立法院審查報告之有關說明即可瞭然。此所謂平民住宅，既以政府平價配售予低收入人民（貧民）者為限，自不包括雖由政府出售而非平價配售之住宅在內。財政部為免適用此項減稅法律，發生疑義，乃依據上述立法原意，參酌當時社會經濟狀況，於中華民國六十四年十月二十七日，以台財稅第三七六三九號函示：『平價配售之平民住宅必須符合下列要件：一、配售住宅每戶建坪不得超過十二坪。二、合乎政府訂定配住人身分標準配售予平民而非標售者。三、平價住宅之售價不大於興建成本，其貸款興建之利息部分，由政府負擔者。』以說明此種平民住宅之涵義，作為認定事實之準則，既未逾越上開法律之規定，與憲法尚無牴觸」等語。又例如：本院釋字第 438 號解釋指出：「營利事業所得稅查核準則第九十二條第五款第五目乃對於佣金之認定與舉證方式等技術性、細節性事項加以規定，為簡化稽徵作業、避免國外佣金浮濫列報所必要，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅負，與憲法第十五條、第十九條與第二十三條尚無牴觸」等語，該解釋先例雖係以職權命令為審查客體，但其內容亦屬有關認定事實之規定，且非以法律或法律明確授權之法規命令為之。

要之，系爭令既係個人捐贈土地如何計算列舉扣除額之計算標準，應屬認定事實之基準，而為行政規則之一種。於此定性下，系爭令即是執行法律已規定之有關列舉扣除額此

一重要事項而設之規定，不論系爭令規定內容是重要事項或執行法律之細節性、技術性次要事項，均無礙其為行政規則之本質，二者根本沒有關聯，純粹是因法律規定，故於行政體系內部訂定認定事實之基準，此等規定如未逾越法律規定之範圍，亦非就重要事項規定法律所無之內容，即不違反法律保留原則，而為法所容許。對人民而言，適用的是外部規範即法律或法規命令等。換言之，此等行政規則是否違反法律保留或租稅法律主義之審查，與其規定事項是否屬重要事項或與次要事項無關，而是以其他審查模式，視其內容有無逾越法律範圍或就重要事項規定法律所無之內容等實質違憲之情形而定。

三、多數意見認定系爭令違憲之具體理由，立論有欠周明，忽視行政事實，法理上亦不能成立。

多數意見論述系爭令違憲之具體理由係以：系爭令所釋示之捐贈列舉扣除額計算由財政部核定之標準認定、非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定或依土地公告現值之百分之十六計算皆涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額，並非僅屬執行所得稅法第十七條第一項第二款第二目之1規定之細節性或技術性事項，而係影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項，自應以法律或法律具體明確授權之命令定之等語。

依上開論述，系爭令之違憲部分，係該令中所釋示捐贈列舉扣除額計算由財政部核定之標準認定、非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定與依土地公告現值之百分之十六計算部分。而違憲之具體理由是因上開部分「皆涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額」，因而不是執

行法律之「細節性或技術性事項」，而是「影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項」。茲分別檢討如下：

（一）關於敘述系爭令中釋示捐贈列舉扣除額計算由財政部核定之標準認定、非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定部分違憲乙節：

吾人若仔細觀察系爭令全文即知其意旨，先有部分系爭令概括規定「稽徵機關得依本部（財政部）核定之標準認定之。該標準由本部各地區國稅局參照捐贈年度土地市場交易情形擬訂，報請本部核定」，此正屬執行法律規定必要且正確之舉，尤其認定標準係「各地區國稅局參照捐贈年度土地市場交易情形擬訂」，符合立法意旨與實情。其他系爭令繼而就捐贈土地價額之認定，以「個人捐贈之土地如為購入且提出土地取得成本確實證據者，得核實減除綜合所得稅捐贈列舉扣除金額」為認定基準；如無法依上述基準認定，亦即於「購入但未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得」之情形，則退而以「依土地公告現值之百分之十六計算」為認定基準。此外，如果「非屬公共設施保留地且情形特殊」者，「稽徵機關得研析具體意見專案報部核定」。這除外規定，正是考量或許有不宜「依土地公告現值之百分之十六計算」之特殊情形，因而另設處理程序，以求個案妥適處理或考量另定認定基準之必要，如此處理程序之規定，堪稱執法者之周慮，乃處理複雜行政事務不能避免之模式，猶如法規另設除外或但書規定一般。而如此規定行政內部處理程序，如與法律規定無違，正是行政規則之規範功能之所在，何以認其係「涉及稅基

之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額」，是「影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項」，因而成為違憲之規範？倘若不作如此規定，任由稽徵機關依個案逕行核定價額，而各行其是，是否就不「涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額」而不違憲？

要之，系爭令中釋示捐贈列舉扣除額計算由財政部核定之標準認定「非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定」部分，係執行法律規定所必要，且只是行政內部之程序與規定，與其內容是否屬「重要事項」無關，自不能認其應以法律或法律具體明確授權之命令規定。

（二）關於敘述系爭令中依土地公告現值之百分之十六計算部分違憲乙節：

多數意見認為系爭令中「依土地公告現值之百分之十六計算」部分，係「涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額」，是「影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項」，因而應以法律或法律具體明確授權之命令規定。然而，所稱「稅基之計算標準」，究係何所指？本席曾於釋字第 703 號解釋不同意見書中說明，釋憲實務所稱應以法律規定之「稅基」，宜指如何計算應繳納稅金額所依據之「規定」而言，如此才能依租稅法律主義要求稅基應由法律規定。如果多數意見認為「稅基之計算標準」（不是「稅基」）才是應以法律或法律具體明確授權之法規命令規定之重要事項，所稱「稅基」，是何所指？是否即指學者所謂，稅基亦即課稅計算基礎(Die Steuerbemessungsgrundlage)，乃是對於稅捐客體整體，

以金額、數量或件數加以數量化，此類金額、價額或數量等即稱為稅基；對於稅基適用稅率即可算出稅額；在所得稅，稅基為課稅淨額所得金額；在遺產及贈與稅，稅基為財產價額等語（註十四）？準此而言，是否其所稱之「稅基」，並非應以法律或法律具體明確授權之法規命令規定之事項？因事涉何種事項屬「法律保留之事項」或依租稅法律主義應以法律或法律具體明確授權之法規命令規定之事項，不可不辨。惜未見多數意見加以釐清，反而因出現「稅基之計算標準」乙語，與釋憲實務向來所稱之「稅基」應以法律規定之用語不同，而增加困擾。

抑有進者，多數意見引用「重要事項」作為租稅法律主義適用之標準，亦與釋憲實務向來所採租稅法律主義適用之論述係列舉那些事項應以法律規定之模式，有所不同，使租稅法律主義之適用範圍，跳脫列舉事項之具體判斷，而回到法律保留原則適用上相當有爭議之「重要事項」此一抽象標準，在適用租稅法律主義之操作上，將使問題更加難以解決，尚非正確方法。

不僅如此，多數意見是指「涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額」者，即是應以法律或法律具體明確授權之命令規定之重要事項。既曰：「涉及稅基之計算標準」，即非「稅基之計算標準」本身。如此，由「稅基」走向「稅基之計算標準」，再走向「涉及稅基之計算標準」，一再擴大應以法律或法律具體明確授權之命令規定事項之範圍，即擴大法律保留事項或租稅法律主義之適用範圍。循此標準以論，行政機關為執行租稅法律，必須加以解釋與適用，因而訂定之行政規則（行

政程序法第 159 條第 2 項第 2 款），諸如：解釋性規定、裁量基準、不確定法律概念之判斷基準或如何認定事實之認定基準（如本件有關認定土地價額之基準）等，均不免因其「涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額」，而構成違憲，還有什麼事項是此類行政規則可訂定的事項？豈不限縮行政機關為執行法律應享有之行政規則制定權（此乃行政固有權限，已如上述）？於此情形下，各行政機關既可直接依據法律自行認定事實並作成行政處分，如有法律解釋或適用上疑義，亦可就個案自行解釋、判斷或認定，縱有各種不同見解或發生差別處理之情形，上級機關亦當置而不問，否則即有違憲之虞，這是憲法上法律保留原則或租稅法律主義之本意嗎？見微知著，不可不慎。多數意見上述認定系爭令中依土地公告現值之百分之十六計算部分違憲之理由，顯難成立。

總之，多數意見認定系爭令違憲之上述具體理由，立論有欠周明，忽視行政事實，法理上亦不能成立。

註一：參考 Hartmut Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2011, §6 Rn. 12f.

註二：嚴格言之，在傳統之干涉保留說之適用下，本不須特別強調「限制人民權利或課予人民義務」之事項為「重要事項」，此係為配合釋憲實務已多次在干涉保留領域內論及「次要事項」而述。

註三：詳見拙著，《行政法要義》，2006 年 9 月三版，頁 31 以下。

註四：按行政命令之種類主要有法規命令（行政機關依法律授權訂定）、職權命令（行政機關依職權訂定）、行政規則（其定義詳行政程序法第 159 條）三種。其中，法規命令又可區分為「法律明確授權之

法規命令」與「法律概括授權之法規命令（如施行細則）」。法規命令與職權命令均屬中央法規標準法之命令，具外部效力，而行政規則不直接對外發生效力。

註五：法律僅概括授權行政機關訂定施行細則者，該施行細則必須符合立法意旨且未逾越母法規定之限度，而且僅得就執行法律有關之細節性、技術性之事項加以規定（參見釋字第 367 號解釋理由書）；其他依法律概括授權所發布之命令，亦同，且非憲法所不許（釋字第 559、561 號解釋）。

註六：Hartmut Maurer, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2011, §24 Rn. 1.（行政規則係基於上級行政當局之領導與指示權，且屬執行權固有範圍）。另學者有認為，行政規則係行政高層在民主官僚體系內領導權之產物(Dieter Schmalz, Allgemeines Verwaltungsrecht , 1998, Rn. 720f.)。亦有認為，行政規則之訂定係基於「組織與領導權」(Giemulla / Jaworsky/ Müller-Uri, Verwaltungsrecht, 1998, Rn. 35.)。

註七：釋字第 407、548 號解釋亦指出，主管機關基於職權因執行特定法律之規定，得為必要之釋示，以供本機關或下級機關所屬公務員行使職權時之依據。

註八：關於德國稅法上承認有適用法律規定之行政規則，尤其關於調查事實之規定（含估價準則等規定），詳見 Klaus Tipke 等著 , Steuerrecht, 2010, §5 Rn. 21ff.

註九：最高行政法院 94 年度判字第 1030 號判決參照。

註十：關於行政規則之本質與特性，詳見拙著，《行政法要義》，2006 年 9 月三版，頁 200 以下。另參見頁 260（如未斟酌個案之特殊性而硬性適用「裁量基準」之行政規則，或依據違法之「裁量基準」而為決定，均可構成不行使裁量權之瑕疵）。

註十一：行政規則另有其他違法之可能，例如：釋字第524號解釋指出：「法

律授權主管機關依一定程序訂定法規命令以補充法律規定不足者，該機關即應予以遵守，不得捨法規命令不用，而發布規範行政體系內部事項之行政規則為之替代」等。

註十二：按有某些以要點、作業規定、注意事項、須知等形式出現之規定，形式上雖不屬中央法規標準法之命令，且未經法律授權，但論其實質內容，具有直接規範行政機關（行政主體）與人民之外部關係之功能與意義，並非僅屬於行政程序法第159條所稱之行政規則，實乃法制作業上之便宜作法，故本文寧可從其實質內容論其性質，故稱之為「實質上職權命令」。

註十三：另釋字第562號解釋認定土地法第34條之1執行要點（此係實質上職權命令）第12點規定違憲，解釋理由雖指出：「內政部因執行土地法之規定，基於職權固得發布命令，為必要之釋示，然僅能就執行法律之細節性、技術性次要事項加以規定」等語，但其認定違憲之理由，係以該規定「就公同共有人公同共有不動產所有權之行使增加土地法上揭規定所無之限制」，並未就該規定內容是否涉及重要事項或次要事項而為論述。

註十四：陳清秀，《稅法總論》，元照，2012年10月，七版1刷，頁314。

附件

大法官釋憲實務使用「技術性、細節性」文字相關解釋一覽表

釋字	解釋文	理由書	審查客體及其性質	合憲與否
360	土地法第三十七條之一第二項……與憲法並無牴觸，業經本院釋字第三五二	依憲法第二十三條之規定，國家對於人民之自由及權利有所限制，固應以法律定之。惟法律	內政部發布之土地登記專業代理人管	合憲

	號解釋釋示在案。內政部於中華民國七十九年六月二十九日發布之土地登記專業代理人管理辦法，則係依據上開法條第四項授權訂定，其第四條：……並未逾越法律授權範圍，與憲法亦無牴觸。	對於有關人民權利義務之事項，不能鉅細靡遺，一律加以規定，其屬於細節性、技術性者，法律自得授權主管機關以命令定之，俾便法律之實施。行政機關基於此種授權發布之命令，其內容未逾越授權範圍，並符合授權之目的者，自為憲法之所許。土地法第三十七條之一第二項規定……與憲法並無牴觸，業經本院釋字第三五二號解釋釋示在案。內政部於中華民國七十九年六月二十九日發布之土地登記專業代理人管理辦法，則係依據上開法條第四項授權訂定，其第四條:「合於左列資格之一者，得請領專業代理人證書：一、經專業代理人考試或檢覈及格者。二、領有直轄市、縣(市)	理辦法第4條(法律概括授權的法規命令)	

		政府核發土地代書人登記合格證明者。三、領有直轄市、縣（市）政府核發代理他人申辦土地登記案件專業人員登記卡者」之規定，並未逾越法律授權範圍，與憲法亦無牴觸。		
367	營業稅法第二條第一款、第二款規定……。同法施行細則第四十七條關於海關、法院及其他機關拍賣沒收、沒入或抵押之貨物時，由拍定人申報繳納營業稅之規定，暨財政部發布之「法院、海關及其他機關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點」第二項……之規定，違反上開法律，變更申報繳納之主體，有違憲法第十九條及第二十三條保障人民權	……有關人民自由權利之限制應以法律定之且不得逾越必要之程度，憲法第二十三條定有明文。但法律之內容不能鉅細靡遺，立法機關自得授權行政機關發布命令為補充規定。如法律之授權涉及限制人民自由權利者，其授權之目的、範圍及內容符合具體明確之條件時，亦為憲法之所許。本院釋字第三四五號解釋認稅捐稽徵法第二十四條第三項及關稅法第二十五條之一第三項授權訂立之限制欠稅人及欠稅營利	一、營業稅法施行細則第47條（法律概括授權的法規命令） 二、法院、海關及其他機關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點第2項（職權命令）	違憲

	利之意旨……。	事業負責人出境實施辦法與憲法尚無牴觸，釋字第三四六號解釋認國民教育法第十六條第一項第三款及財政收支劃分法第十八條第一項，關於徵收教育捐之授權規定係屬合憲，均係本此意旨。若法律僅概括授權行政機關訂定施行細則者，該管行政機關於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內，自亦得就執行法律有關之細節性、技術性之事項以施行細則定之，惟其內容不能牴觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制，行政機關在施行細則之外，為執行法律依職權發布之命令，尤應遵守上述原則。本院釋字第二六八號、第二七四號、第三一三號及第三六０號解釋分別闡釋甚明……		

		而七十五年一月二十九日發布之營業稅法施行細則第四十七條則規定……顯係將法律明定之申報繳納主體營業人變更為拍定人（即買受人）；財政部於七十五年四月一日以台財稅第七五二二二八四號函發布之「法院、海關及其他機關拍賣或變賣貨物課徵營業稅作業要點」第二項之（一）……上開細則及要點之規定，並未增加額外稅負，但究屬課予買受人申報繳納之義務，均已牴觸營業稅法，有違憲法第十九條及第二十三條保障人民權利之意旨……。至主管機關如認為法院及其他機關拍賣或變賣不動產與普通營業人銷售之情形不同，為作業上之方便計，其申報繳納營業稅之義務人有另行		

		規定之必要，亦應逕以法律定之，併此指明。		
389	勞工保險條例……勞工保險診療費用支付標準表係依據勞工保險條例第五十一條第二項授權訂定，其第九部第四節第二項關於顎骨矯正手術……並未逾越該條例授權範圍，與憲法尚無牴觸。	……但法律規定之內容不能鉅細靡遺，立法機關自得就有關醫療上之技術性、細節性等專業事項，授權主管機關發布命令為補充規定，同條例第五十一條第一項遂定有「應依照勞工保險診療費用支付標準表及用藥種類與價格表支付之」之明文。而上述勞工保險診療費用支付標準表及用藥種類與價格表，依同條第二項，授權由中央主管機關會同中央衛生主管機關定之。該標準表……並未逾越該條例授權範圍，與憲法尚無牴觸。	勞工保險診療費用支付標準表及用藥種類與價格表（法律明確授權的法規命令）	合憲
394	建築法第十五條第二項規定：「營造業之管理規則，由內政部定之」，概括授權訂定營造業管理規	對於人民違反行政法上義務之行為科處裁罰性之行政處分，涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及法律效果，	一、營造業管理規則第 31 條第 1 項第 9 款（法律概	違憲

	則。此項授權條款雖未就授權之內容與範圍為明確之規定，惟依法律整體解釋，應可推知立法者有意授權主管機關，就營造業登記之要件、營造業及其從業人員之行為準則、主管機關之考核管理等事項，依其行政專業之考量，訂定法規命令，以資規範。至於對營造業者所為裁罰性之行政處分，固與上開事項有關，但究涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件與法律效果，應由法律定之；法律若授權行政機關訂定法規命令予以規範，亦須為具體明確之規定，始符憲法第二十三條法律保留原則之意	應由法律定之。若法律就其構成要件，授權以命令為補充規定者，授權之內容及範圍應具體明確，然後據以發布命令，始符憲法第二十三條以法律限制人民權利之意旨，本院釋字第三一三號解釋可資參照。準此，凡與限制人民自由權利有關之事項，應以法律或法律授權命令加以規範，方與法律保留原則相符。故法律授權訂定命令者，如涉及限制人民之自由權利時，其授權之目的、範圍及內容須符合具體明確之要件；若法律僅為概括授權時，固應就該項法律整體所表現之關聯意義為判斷，而非拘泥於特定法條之文字；惟依此種概括授權所訂定之命令祇能就執行母法有關之細節性及技術	括授權的法規命令） 二、內政部函（行政規則）	

	旨。營造業管理規則第三十一條第一項第九款……及內政部中華民國七十四年十二月十七日（七四）臺內營字第三五七四二九號……之函釋，未經法律具體明確授權，而逕行訂定對營造業者裁罰性行政處分之構成要件及法律效果，與憲法保障人民權利之意旨不符，……。	性事項加以規定，尚不得超越法律授權之外，逕行訂定制裁性之條款，此觀本院釋字第三六七號解釋甚為明顯……建築法第十五條僅概括授權訂定營造業管理規則，並未為撤銷登記證書之授權，而其他違反義務應予處罰之構成要件及制裁方式，該法第八十五條至第九十五條已分別定有明文，是上開營造業管理規則第三十一條第一項第九款及內政部七十四年十二月十七日（七四）臺內營字第三五七四二九號函，均欠缺法律明確授權之依據，逕行訂定對營造業裁罰性行政處分之構成要件及法律效果，與憲法保障人民權利之意旨不符……。		
402	……保險法第一百七十七條規定：「代	……若法律僅為概括之授權者，固應就該項法	保險代理人經紀人	違憲

	理人、經紀人、公證人及保險業務員管理規則，由財政部另定之」，主管機關固得依此訂定法規命令，對該等從業人員之行為為必要之規範，惟保險法並未就上述人員違反義務應予處罰之構成要件與法律效果為具體明確之授權，則其依據上開法條訂定發布之保險代理人經紀人公證人管理規則第四十八條第一項第十一款，對於保險代理人、經紀人及公證人等從業人員違反義務之行為，訂定得予裁罰性之行政處分，顯與首開憲法保障人民權利之意旨不符……。	律整體所表現之關聯意義為判斷，而非拘泥於特定法條之文字，惟依此種概括授權所訂定之命令，祇能就母法有關之細節性及技術性事項加以規定，尚不得超越法律授權之外，逕行訂定裁罰性之行政處分條款，迭經本院解釋有案。……財政部於中華民國八十二年十一月四日依據上開授權法條修正發布之保險代理人經紀人公證人管理規則第四十八條第一項第十一款規定……已涉及人民權利之限制，本應以法律或法律具體明確授權之法規命令為依據，方符憲法保障人民權利之意旨……超越法律授權之外，逕行訂定對上述從業人員裁罰性行政處分之構成要件及法律效果，顯與憲法保障人民	公證人管理規則第48條第1項第11款（法律概括授權的法規命令）	

		權利之意旨不符……。		
438	財政部於中華民國八十二年十二月三十日發布之營利事業所得稅查核準則，係規定有關營利事業所得稅結算申報之調查、審核等事項。該準則第九十二條第五款第五目規定「在臺以新臺幣支付國外佣金者，應在不超過出口貨物價款百分之三範圍內，取具國外代理商或代銷商名義出具之收據為憑予以認定」，乃對於佣金之認定與舉證方式等技術性、細節性事項加以規定，為簡化稽徵作業、避免國外佣金浮濫列報所必要，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅負，與	……該準則第九十二條第四款規定國外佣金超過百分之五者，應另提出正當理由證明文據，核實認定；第五款第三目規定不予認定之支付對象；第四目規定證明支付佣金之文件等，皆屬有關國外佣金之舉證方法與認定要件。其中同條第五款第五目規定「在臺以新臺幣支付國外佣金者，應在不超過出口貨物價款百分之三範圍內，取具國外代理商或代銷商名義出具之收據為憑予以認定」，係考量營利事業在臺灣地區以新臺幣支付國外佣金者，是否有支付之事實，因查證困難，故斟酌以往外匯管制時外匯主管機關規定得逕行辦理押匯之限額，以出口貨物價款百分之三為認	營利事業所得稅查核準則第92條第5款第5目（職權命令）	合憲

	憲法第十五條、第十九條與第二十三條尚無牴觸。對於在臺灣地區以新臺幣支付國外佣金，與同準則第九十二條中其他規定之國外佣金，僅就認定標準為斟酌事實情況差異所為之不同規定，與憲法第七條之平等原則亦無違背。	定標準，營利事業向稅捐機關所須提出之證據與舉證之程度，因是否超出此標準而有別……綜上可知，營利事業所得稅查核準則第九十二條第五款第五目乃對於佣金之認定與舉證方式等技術性、細節性事項加以規定，為簡化稽徵作業、避免國外佣金浮濫列報所必要，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅負，與憲法第十五條、第十九條與第二十三條尚無牴觸……。		
443	憲法第十條規定人民有居住及遷徙之自由，旨在保障人民有任意移居或旅行各地之權利。若欲對人民之自由權利加以限制，必須符合憲法第二十三條所定必要之程度，並以法	……至何種事項應以法律直接規範或得委由命令予以規定，與所謂規範密度有關，應視規範對象、內容或法益本身及其所受限制之輕重而容許合理之差異：諸如剝奪人民生命或限制人民身體自由者，必須遵	一、徵兵規則第 18 條（法律概括授權的法規命令） 二、役男出境處理辦法第 8 條	違憲

	律定之或經立法機關明確授權由行政機關以命令訂定。限制役男出境係對人民居住遷徙自由之重大限制，兵役法及兵役法施行法均未設規定，亦未明確授權以命令定之。行政院發布之徵兵規則，委由內政部訂定役男出境處理辦法，欠缺法律授權之依據，該辦法第八條規定限制事由，與前開憲法意旨不符，應自本解釋公布日起至遲於屆滿六個月時，失其效力。	守罪刑法定主義，以制定法律之方式為之；涉及人民其他自由權利之限制者，亦應由法律加以規定，如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬與執行法律之細節性、技術性次要事項，則得由主管機關發布命令為必要之規範，雖因而對人民產生不便或輕微影響，尚非憲法所不許。又關於給付行政措施，其受法律規範之密度，自較限制人民權益者寬鬆，倘涉及公共利益之重大事項者，應有法律或法律授權之命令為依據之必要，乃屬當然。憲法第十條……查兵役法及兵役法施行法並無任何限制役男出境之條款，且兵役法施行法第四十五條僅授權行	（法律概括授權的法規命令或職權命令）	

		政院訂定徵兵規則，對性質上屬於限制人民遷徙自由之役男出境限制事項，並未設有任何具體明確授權行政機關訂定之明文，更無行政院得委由內政部訂定辦法之規定，是上開徵兵規則第十八條授權內政部所定之「役男出境處理辦法」第八條限制役男出境之規定，雖基於防範役男藉故出境，逃避其應盡之服兵役義務，惟已構成對人民自由權利之重大限制，與前開憲法意旨不符，應自本解釋公布日起至遲於屆滿六個月時，失其效力。		
456	憲法第一百五十三條規定……乃制定勞工保險條例……同條例施行細則於中華民國八十五年九月十三日修正	……法律概括授權行政機關訂定施行細則者，該管行政機關於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內，得就執行法律有關之細節性、技	（舊）勞工保險條例施行細則第25條第1項（法律概括授權	違憲

	前，其第二十五條第一項規定……惟對於符合同條例所定被保險人資格之非專任員工或勞動者，則未能顧及其權益，與保護勞工之上開意旨有違。前揭施行細則第二十五條第一項規定就同條例所未限制之被保險人資格，逾越法律授權訂定施行細則之必要範圍，限制其適用主體，與憲法第二十三條規定之意旨未符……。	術性事項，以施行細則定之……勞工保險條例施行細則於八十五年九月十三日修正前，其第二十五條第一項規定：「依本條例第六條第一項第一款至第五款及第八條第一項第一款、第二款規定加保者，以專任員工為限。」（現行規定業已刪除）行政院勞工委員會七十七年八月四日台七十七勞保二字第一六七八六號函復就「專任員工」解釋……惟對於符合同條例所定被保險人資格之非專任員工或勞動者，則未能顧及其權益，與保護勞工之上開意旨有違。前揭施行細則第二十五條第一項規定就同條例所未限制之被保險人資格，逾越法律授權訂定施行細則之必要範圍，限制其適用主體，與憲	的法規命令）	

		法第二十三條規定之意旨未符……。		
479	人民團體法第五條規定人民團體以行政區域為組織區域；而第十二條僅列人民團體名稱、組織區域為章程應分別記載之事項，對於人民團體名稱究應如何訂定則未有規定。行政機關依其職權執行法律，雖得訂定命令對法律為必要之補充，惟其僅能就執行母法之細節性、技術性事項加以規定，不得逾越母法之限度，迭經本院解釋釋示在案。內政部訂定之「社會團體許可立案作業規定」第四點關於人民團體應冠以所屬行政區域名稱之規定，逾越母法意旨，侵害人民	……行政機關依其職權執行法律，雖得訂定命令對法律為必要之補充，惟其僅能就執行母法之細節性、技術性事項加以規定，不得逾越母法之限度，此業經本院釋字第三六七號、第三九0號、第四四三號及第四五四號解釋釋示在案。內政部訂定之「社會團體許可立案作業規定」第四點關於人民團體應冠以所屬行政區域名稱之規定，侵害人民依憲法第十四條所保障之結社自由……。	社會團體許可立案作業規定第4點（實質內容具有職權命令之性質，並非行政程序法第159條之行政規則）	違憲

	依憲法應享之結社自由……。			
480	……依中華民國八十二年十月二十七日修正發布之同條例施行細則第三十二條之一第二項第八款……上開施行細則有關六個月申請期間之規定，……此等期間之規定，除已斟酌適用本條例之公司之實際需要外，並係兼顧稅捐稽徵法第二十一條租稅核課期間及商業會計法第三十八條會計憑證保存期限而設，為執行母法及相關法律所必要。是上開細則有關六個月之規定，符合立法意旨且未逾越母法之限度，與憲法第十九條及第二十三條並無牴觸。	……但法律內容不能鉅細靡遺，一律加以規定，其屬細節性、技術性之事項，法律自得授權主管機關以命令定之，俾利法律之實施。行政機關基於此種授權，在符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內所發布之施行細則或命令，自為憲法之所許，此項意旨迭經本院解釋在案。惟在母法概括授權情形下，行政機關所發布之施行細則或命令究竟是否已超越法律授權，不應拘泥於法條所用之文字，而應就該法律本身之立法目的，及其整體規定之關聯意義為綜合判斷……上開施行細則有關六個月申請期間之規定，對納稅義務人而言，雖屬	一、促進產業升級條例施行細則第 32 條之 1 第 2 項第 8 款（法律概括授權的法規命令） 二、促進產業升級條例施行細則第 34 條第 2 項（法律概括授權的法規命令）	合憲

		較短之期限，惟原計畫已准其有一定完成之期限，茲復有四年延展期間之設，如無一定申請期間之限制，稅捐核課之目的即難以落實。而此等期間之規定，除已斟酌適用本條例之公司之實際需要外，並係兼顧稅捐稽徵法第二十一條租稅核課期間及商業會計法第三十八條會計憑證保存期限而設，為執行母法及相關法律所必要。是上開細則有關六個月期間之規定，符合立法意旨且未逾越母法之限度……。		
519	財政部中華民國七十六年八月三十一日台財稅第七六二三三００號函釋所稱……係主管機關基於法定職權，為執行營業稅法關於營業稅之課徵，避免保	憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。故任何稅捐之課徵，均應有法律之依據。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，於符合法律意旨之限度	財政部函（行政規則）	合憲

	稅區事業銷售無須報關之非保稅貨物至國內課稅區時逃漏稅捐而為之技術性補充規定……符合營業稅法之意旨，尚未違背租稅法定主義……。	內，尚非不得以行政命令為必要之釋示……財政部七十六年八月三十一日台財稅第七六二三三００號函釋所稱……係主管機關基於法定職權，為執行營業稅法關於營業稅之課徵，避免保稅區事業銷售無須報關之非保稅貨物至國內課稅區時逃漏稅捐而為之技術性補充規定，符合前述營業稅法之意旨，尚未違背租稅法定主義……。		
532	中華民國八十三年九月十六日發布之臺灣省非都市土地山坡地保育區、風景區、森林區丁種建築（窯業）用地申請同意變更作非工（窯）業使用審查作業要點，係臺灣省政府本於職權訂定之命令，其中第二、三點	八十三年九月十六日發布之臺灣省非都市土地山坡地保育區、風景區、森林區丁種建築(窯業）用地申請同意變更作非工（窯）業使用審查作業要點（該要點係臺灣省政府於八十三年九月十六日以八三府建一字第一六一一八四號函發布，已於八十八年	八十三年九月十六日發布之臺灣省非都市土地山坡地保育區、風景區、森林區丁種建築（窯業）用地申請同	違憲

	規定……其內容已逾越母法之範圍，創設區域計畫法暨非都市土地使用管制規則關於非都市土地使用分區內使用地變更編定要件之規定，違反非都市土地分區編定、限制使用並予管制之立法目的，且增加人民依法使用其土地權利之限制，與憲法第二十三條法律保留原則有違……。	八月四日經該省政府以八八府法字第一五七九二四號函示，溯自八十八年七月一日起停止適用)，其第一點雖規定：本要點依據非都市土地使用管制規則第十二條、第十七條規定訂定，惟究其實質係臺灣省政府基於主管機關之權限，為執行區域計畫法及非都市土地使用管制規則等所為之補充規定，故其內容僅能就執行母法之細節性、技術性等次要事項加以規範，該審查作業要點第二、三點……前述審查作業要點創設區域計畫法暨非都市土地使用管制規則關於非都市土地使用分區內使用地變更編定之要件，不僅違反非都市土地分區編定、限制使用並予管制之立法目的，更增加人民依	意變更作非工（窯）業使用審查作業要點第2點、第3點（實質內容具有職權命令之性質，並非行政程序法第159條之行政規則）	

		法使用其土地權利之限制，已非純屬執行母法有關細節性與技術性之補充規定，與憲法第二十三條法律保留原則有違……。		
547	中華民國三十二年九月二十二日公布之醫師法第一條明定：「中華民國人民經醫師考試及格者，得充醫師」（八十一年七月二十九日修正為：「中華民國人民經醫師考試及格並依本法領有醫師證書者，得充醫師」）。第醫師應如何考試，涉及醫學上之專門知識，醫師法已就應考資格等重要事項予以規定，其屬細節性與技術性事項，自得授權考試機關及業務主管機關發布命令為之補	……第醫師應如何考試，涉及醫學上之專門知識，醫師法已就應考資格等重要事項予以規定，其屬細節性與技術性事項，自得授權考試機關及業務主管機關發布命令為之補充。關於中醫師考試，醫師法對其應考資格已定有明文，至於中醫師檢覈之科目、方法、程序等事項，則授權考試院會同行政院依其專業考量及斟酌中醫之傳統醫學特性，訂定中醫師檢覈辦法以資規範，符合醫師法與專門職業及技術人員考試法之意旨，與授權明確性原則無違……	中醫師檢覈辦法第6條、第8條及第10條（法律明確授權的法規命令）	合憲

	充。關於中醫師考試，醫師法對其應考資格已定有明文，至於中醫師檢覈之科目……訂定中醫師檢覈辦法以資規範，符合醫師法與專門職業及技術人員考試法之意旨，與授權明確性原則無違。考試院會同行政院於七十一年八月三十一日修正發布之中醫師檢覈辦法第八條第一項規定……嗣因配合七十五年一月二十四日專門職業及技術人員考試法之公布，考試院乃重新訂定，於七十七年八月二十二日會同行政院發布中醫師檢覈辦法，其第六條規定申請中醫師檢覈者，予以筆試，並於	為配合前開法規之修正，考試院乃重新於七十七年八月二十二日會同行政院發布中醫師檢覈辦法（八十二年三月十七日修正）……惟依法律整體規定之關聯意義為綜合判斷，僅屬專門職業及技術人員考試法暨醫師法所授權訂定之中醫師檢覈辦法中關於考試技術之變更而已，並不影響華僑依中醫師檢覈辦法所已取得「僑」字中醫師考試及格證書及「僑中」字中醫師證書之效力，更無逾越前開法律授權之範圍或增加母法所無之限制，與憲法保障人民權利之意旨並無違背……。		

	第十條規定……此一規定，依法律整體規定之關聯意義為綜合判斷，僅屬專門職業及技術人員考試法暨醫師法所授權訂定之中醫師檢覈辦法中關於考試技術之變更，並不影響華僑依中醫師檢覈辦法所已取得「僑」字中醫師及格證書及「僑中」字中醫師證書之效力，更無逾越前開法律授權之範圍或增加母法所無之限制，與憲法保障人民權利之意旨並無違背……。			
559	基於法治國家之基本原則，凡涉及人身自由之限制事項，應以法律定之；涉及財產權者，則得依其限制之程度，以法律或法律明確授權之命	基於法治國家之基本原則，凡涉及人身自由之限制事項，應以法律定之；涉及財產權者，則得依其限制之程度，以法律或法律明確授權之命令予以規範。惟法律	一、家庭暴力防治法第 52 條之授權規定 二、警察機關執行保	合憲

	令予以規範。惟法律本身若已就人身之處置為明文之規定者，應非不得以法律具體明確之授權委由主管機關執行之。至主管機關依法律概括授權所發布之命令若僅屬細節性、技術性之次要事項者，並非法所不許。家庭暴力防治法第二十條第一項規定保護令之執行機關及金錢給付保護令之強制執行程序，對警察機關執行非金錢給付保護令之程序及方法則未加規定，僅以同法第五十二條為概括授權：「警察機關執行保護令及處理家庭暴力案件辦法，由中央主管機關定之。」雖不生牴觸憲法問	本身若已就人身之處置為明文之規定者，應非不得以法律具體明確之授權委由主管機關執行之。至主管機關依法律概括授權所發布之命令若僅屬細節性、技術性之次要事項者，並非法所不許，經本院解釋有案。從而家庭暴力防治法第五十二條規定:「警察機關執行保護令及處理家庭暴力案件辦法，由中央主管機關定之。」尚不生牴觸憲法問題。主管機關內政部依家庭暴力防治法上開授權，於八十八年六月二十二日發布之警察機關執行保護令及處理家庭暴力案件辦法，其內容與立法機關授權之本意並無違背，該辦法第十九條第一、二項規定：「警察機關依保護令執行交付未成年子女時，得審	護令及處理家庭暴力案件辦法第 19 條（解釋理由書中就辦法有為相關之論述。該辦法屬法律概括授權的法規命令）	

	題，然對警察機關執行上開保護令得適用之程序及方法均未加規定，且未對辦法內容為具體明確之授權，保護令既有涉及人身之處置或財產之強制執行者（參照家庭暴力防治法第十三條及第十五條），揆諸前開解釋意旨，應分別情形以法律或法律具體明確授權之命令定之，有關機關應從速修訂相關法律，以符憲法保障人民權利之本旨。行政執行法之執行機關除金錢給付之執行為法務部行政執行署所屬行政執行處外，其餘事件依其性質分由原處分機關或該管機關為之（參照行政執行法第四條）， 酌被害人與相對人之意見，決定交付之時間、地點及方式。」「前項執行遇有困難無法完成交付者，應記錄執行情形，並報告保護令原核發法院。」係對執行法院所核發保護令之細節性事項，亦無違法可言。家庭暴力防治法……同法第二十條第一項：「保護令之執行，由警察機關為之。但關於金錢給付之保護令，得為執行名義，向法院聲請強制執行。」僅規定保護令之執行機關、金錢給付保護令之執行程序。同法第五十二條雖授權訂定非關金錢給付事件之執行辦法，但對警察機關執行上開保護令得適用之程序及方法均未加規定，且未對辦法內容為具體明確之授權，保護令既有涉及		

	依上述家庭暴力防治法規定，警察機關有執行金錢給付以外保護令之職責，其於執行具體事件應適用之程序，在法律未依上開解釋修改前，警察機關執行保護令得準用行政執行法規定之程序而採各種適當之執行方法。	人身之處置或財產之強制執行者（參照家庭暴力防治法第十三條及第十五條），揆諸前開解釋意旨，應分別情形以法律或法律具體明確授權之命令定之，有關機關應從速修訂相關法律，例如在家庭暴力防治法中，就非金錢給付之保護令明定其執行機關及執行程序所依據者為行政執行法或強制執行法；若授權訂定執行辦法者，應就作為及不作為義務之執行等，如何準用上開法律，作細節性規定，以符憲法保障人民權利之本旨……。		
561	臺灣省耕地租約登記辦法係基於耕地三七五減租條例第六條第二項授權而訂定，該辦法第六條第二項第三款規	本件聲請人據以聲請解釋之七十二年修正耕地三七五減租條例第六條規定：「本條例施行後，耕地租約應一律以書面為之；租約之訂立、變	臺灣省耕地租約登記辦法第6條第2項第3款（法律明確授權	合憲

	定……此係主管機關基於法律授權發布命令就申請人應檢具證明文件等細節性、技術性次要事項為必要補充規定，尚非憲法所不許。耕地三七五減租條例第一條規定：「耕地之租佃，依本條例之規定；本條例未規定者，依土地法及其他法律之規定。」民法第四百四十條第一項關於承租人租金支付有遲延者，出租人得定相當期限，催告承租人支付租金之規定，於出租人依本條例第十七條第一項第三款終止契約時，亦適用之。是前開耕地租約登記辦法第六條第二項第三款關於應檢具欠租催告書	更、終止或換訂，應由出租人會同承租人申請登記。」「前項登記辦法，由省（市）政府擬定，報請行政院核定之。」當時之臺灣省耕地租約登記辦法係依據此項授權而訂定。該辦法第六條第二項第三款規定……。此乃主管機關基於法律授權發布命令就申請人應檢具證明文件等細節性、技術性次要事項為必要補充規定，尚非憲法所不許（本院釋字第三六七號、第四四三號及第五四七號解釋等參照）……是前開耕地租約登記辦法第六條第二項第三款，符合本條例第一條、第十七條、民法第四百四十條等規定意旨，並未增加法律所無之限制，與憲法尚無牴觸。	的法規命令）	

	等規定，並未逾越法律授權，亦未增加法律所無之限制，與憲法尚無牴觸。			
562	土地法第三十四條之一第一項規定：「共有土地或建築改良物，其處分、變更及設定地上權、永佃權、地役權或典權，應以共有人過半數及其應有部分合計過半數之同意行之。但其應有部分合計逾三分之二者，其人數不予計算。」同條第五項規定：「前四項規定，於公同共有準用之。」其立法意旨在於兼顧共有人權益之範圍內，促進共有物之有效利用，以增進公共利益。同條第一項所稱共有土地或建築改良物之處分，如為讓	……內政部因執行土地法之規定，基於職權固得發布命令，為必要之釋示，然僅能就執行法律之細節性、技術性次要事項加以規定，其內容更不能牴觸土地法或增加其所無之限制。內政部七十七年八月十八日臺(77)內地字第六二一七六七號函頒修正之土地法第三十四條之一執行要點第十二點規定……於上開範圍內，就公同共有人公同共有不動產所有權之行使增加土地法上揭規定所無之限制，應不予適用。	土地法第34條之1執行要點第12點(實質內容具有職權命令之性質，並非行政程序法第159條之行政規則)	違憲

	與該共有物，即係讓與所有權；而共有物之應有部分，係指共有人對共有物所有權之比例，性質上與所有權並無不同。是不動產之應有部分如屬公同共有者，其讓與自得依土地法第三十四條之一第五項準用第一項之規定。內政部七十七年八月十八日臺(77)內地字第六二一七六七號函頒修正之土地法第三十四條之一執行要點第十二點規定：「分別共有土地或建物之應有部分為數人所公同共有，公同共有人就該應有部分為處分、變更或設定負擔，無本法條第一項之適用」，於上開範圍內，就公同共有人			

	公同共有不動產所有權之行使增加土地法上揭規定所無之限制，應不予適用。			
566	七十三年九月七日修正發布之同條例施行細則第二十一條後段……以及財政部七十三年十一月八日台財稅第六二七一七號函……之函釋，使依法編為非農業使用之土地，於其所定之使用期限前，仍繼續為從來之農業使用者，不能適用七十五年一月六日修正公布之農業發展條例第三十一條免徵遺產稅或贈與稅之規定及函釋，均係增加法律所無之限制，違反憲法第十九條租稅法律主義……。	……又有關人民自由權利之限制，應以法律定之，且不得逾越必要之程度，憲法第二十三條定有明文，如立法機關授權行政機關發布命令為補充規定者，行政機關於符合立法意旨且未逾越母法規定之限度內，亦得就執行法律有關之細節性、技術性事項以施行細則定之，惟其內容不得牴觸母法或對人民之自由權利增加法律所無之限制，迭經本院釋字第三一三號、第三六七號、第三八五號、第四一三號、第四一五號、第四五八號等解釋闡釋甚明……七十三年九月七日修正發布	一、農業發展條例施行細則第21條後段（法律概括授權的法規命令，依解釋理由書所示為僅得就「執行法律有關之細節性、技術性事項以施行細則定之」） 二、財政部函（行政規則，依解釋理由書所	違憲

		之農業發展條例施行細則第二十一條後段……以及財政部七十三年十一月八日台財稅第六二七一七號函……之函釋……惟其逕以命令訂定，限縮當時有效之同條例第三條第十款「農業用地」定義可適用之範圍，均為增加法律所無之限制，違反憲法第十九條租稅法律主義，亦與憲法保障人民財產權之意旨暨法律保留原則有違……。	示其違憲之理由為「增加法律所無之限制」）	
581	「自耕能力證明書之申請及核發注意事項」（以下稱注意事項）係中華民國六十五年一月二十六日內政部為執行土地法第三十條之規定（八十九年一月二十六日刪除）所訂定。七十九年六月二十二日修正之注意	……內政部基於主管機關之權限，為執行上述法律及農業發展條例等規定，於六十五年一月二十六日訂定自耕能力證明書之申請及核發注意事項（八十九年一月二十八日停止適用、八十九年二月十八日廢止）。七十九年六月二十二日修正之注意事項第	一、自耕能力證明書之申請及核發注意事項第 4 點、第 6 點（實質內容具有職權命令之性質，並非行政程序	違憲

	事項第四點規定……對出租人財產權增加法律所無之限制，與憲法第二十三條法律保留原則以及第十五條保障人民財產權之意旨不符，上開注意事項之規定，應不予適用……。	四點規定……增加農地承受人及欲收回出租農地之出租人證明其具有自任耕作能力之困難，致影響實質上具有自任耕作能力者承受農地或收回耕地之權利，對人民財產權增加法律所無之限制，尚非僅對人民產生不便或輕微影響之執行法律之細節性、技術性次要事項，與憲法第二十三條法律保留原則以及第十五條保障人民財產權之意旨不符……七十五年十一月二十五日修正發布之上開注意事項第三點第四款規定……此項規定嗣於七十九年六月二十二日修正為第六點第一項第二款……致影響實質上具有自任耕作能力者承受農地或收回耕地之權利，與憲法第二十三條及第十五條意旨不	法第159條之行政規則）	

		符。		
597	……財政部八十六年四月二十三日台財稅第八六一八九三五八八號函釋示，關於被繼承人死亡日後所孳生之利息，係屬繼承人之所得，應扣繳個人綜合所得稅等語，符合前開遺產及贈與稅法與所得稅法之立法意旨，與憲法所定租稅法律主義並無牴觸，尚未逾越對人民正當合理之稅課範圍……。	憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關於適用職權範圍內之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定為闡釋，如其解釋符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則，即與租稅法律主義尚無違背（本院釋字第四二０號、第四六０號、第五一九號解釋參照）……財政部八十六	財政部函（行政規則）	合憲

		年四月二十三日台財稅第八六一八九三五八八號函釋示，關於被繼承人死亡日後所孳生之利息，係屬繼承人本人之所得等語，乃主管機關本於法定職權，所為必要之釋示性行政規則，符合遺產及贈與稅法、所得稅法之立法目的及租稅之經濟意義，與憲法第十九條之租稅法律主義及上開法律規定均無牴觸，尚未逾越對人民正當合理之稅課範圍，不生侵害人民受憲法第十五條保障之財產權問題……。		
635	……又財政部八十二年十月七日台財稅第八二一四九八七九一號函，係主管機關依其法定職權就上開規定所為之闡釋，符合立法意旨及國家農業與租稅	憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律	財政部函（行政規則）	合憲

	政策，並未逾越對人民正當合理之稅課範圍，與法律明確性原則及憲法第七條、第十九條之規定，均無牴觸……。	定之，惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關於職權範圍內適用之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持相關憲法原則，無違於一般法律解釋方法，且符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義，即與租稅法律主義、租稅公平原則無違（本院釋字第四二0號、第四六0號、第四九六號、第五一九號、第五九七號、第六0七號、第六二二號、第六二五號解釋參照）……財政部八十二年十月七日台財稅第八二一四九八七九一號函略謂：「取得免徵土地增值稅之農業用地，如經查明係第		

		三者利用農民名義購買，應按該宗土地原免徵之土地增值稅額補稅。」乃主管機關本於法定職權，就土地稅法第三十九條之二第一項規定所為具體明確之解釋性行政規則，該函釋認依上開規定得免徵土地增值稅者，係以農業用地所有權移轉於自行耕作之農民為限，符合前述農業發展條例第二十七條、土地稅法第三十九條之二第一項之立法意旨及國家之農業與租稅政策，並未逾越對人民正當合理之稅課範圍，與法律明確性原則及憲法第七條、第十九條之規定，均無牴觸……。		
650	財政部於中華民國八十一年一月十三日修正發布之營利事業所得稅查核準	憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予	營利事業所得稅查核準則第36條之1	違憲

	則第三十六條之一第二項規定……上開規定欠缺所得稅法之明確授權，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第十九條規定之意旨不符……。	人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範，迭經本院解釋在案（本院釋字第四四三號、第六二0號、第六二二號、第六四0號解釋參照）……財政部八十一年一月十三日修正發布之營利事業所得稅查核準則第三十六條之一規定：……惟上開查核準則之訂定，並無所得稅法之明確授權；其第三十六條之一第二項擬制設算利息收入之規定，亦欠缺	第2項規定（職權命令）	

		法律之依據，縱於實務上施行已久，或有助於增加國家財政收入……惟此一規定擴張或擬制實際上並未收取之利息，涉及租稅客體之範圍，並非稽徵機關執行所得稅法之技術性或細節性事項，顯已逾越所得稅法之規定，增加納稅義務人法律所無之租稅義務，與憲法第十九條規定之意旨不符，應自本解釋公布之日起失其效力。所得稅法九十二年一月十五日修正公布時，於第八十條增訂第五項：「稽徵機關對所得稅案件進行書面審核、查帳審核與其他調查方式之辦法，及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目之查核準則，由財政部定之。」明文授權財政部訂定查核準則。惟依行		

		政院函請立法院審議之所得稅法修正草案說明，增訂第八十條第五項係「考量稽徵機關對於所得稅案件進行調查、審核時，宜有一致之規範，財政部目前訂有營利事業所得稅結算申報書查審要點、營利事業所得稅結算申報書面審核案件抽查辦法及營利事業所得稅查核準則等規定，惟尚乏法律授權依據，為達課稅公平之目標，並為適應快速變遷之工商社會，該等要點、辦法及準則之內容，勢須經常配合修正，為維持其機動性，宜以法規命令之方式為之，又對綜合所得稅案件亦有訂定相關規定之必要，爰基於目前及未來對所得稅案件進行調查、審核之需要，依行政程序法第一百五十條		

		第二項規定，增訂第五項授權財政部就稽徵機關對所得稅案件進行調查及對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計畫項目之查核訂定相關辦法及準則，俾資遵循。」可知所得稅法第八十條第五項之增訂，雖已賦予訂定營利事業所得稅查核準則之法源依據，其範圍包括「對影響所得額、應納稅額及稅額扣抵計算項目」之查核，惟該項規定之目的，僅為授權稽徵機關調查及審核所得稅申報是否真實，以促進納稅義務人之誠實申報，並未明確授權財政部發布命令對營利事業逕予設算利息收入。是營利事業所得稅查核準則第三十六條之一第二項有關設算利息收入之規定，並未因所得稅法第八十		

		條第五項之增訂，而取得明確之授權依據，與租稅法律主義之要求仍有未符，併此指明。		
657	所得稅法施行細則第八十二條第三項規定……營利事業所得稅查核準則第一百零八條之一規定……上開規定關於營利事業應將帳載逾二年仍未給付之應付費用轉列其他收入，增加營利事業當年度之所得及應納稅額，顯非執行法律之細節性或技術性事項，且逾越所得稅法之授權，違反憲法第十九條租稅法律主義……。	憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律或法律明確授權之命令定之；如以法律授權主管機關發布命令為補充規定時，其授權應符合具體明確之原則；若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範，迭經本院解釋在案（本院釋字第四四三號、第六二0號、第六二二號、第六四0號、第六五0號解釋參照）……雖上開法	一、所得稅法施行細則第 82 條第3項規定（法律概括授權的法規命令） 二、營利事業所得稅查核準則第108條之1（職權命令）	違憲

		規分別經五十二年一月二十九日修正公布之所得稅法第一百二十一條，及所得稅法第八十條第五項之授權，惟該等規定僅賦予主管機關訂定施行細則及查核準則之依據，均未明確授權財政部發布命令，將營利事業應付未付之費用逕行轉列為其他收入，致增加營利事業法律所無之租稅義務（本院釋字第六五0號解釋參照），已逾越所得稅法之授權，違反憲法第十九條租稅法律主義……。		
658	公務人員退休法施行細則第十三條第二項……欠缺法律具體明確授權；且其規定內容，並非僅係執行公務人員退休法之細節性、技術性事項，而係就再任公	憲法第十八條規定人民有服公職之權利，旨在保障人民有依法令從事公務，暨由此衍生享有之身分保障、俸給與退休金請求等權利。國家則對公務人員有給予俸給、退休金等維持其生	公務人員退休法施行細則第13條第2項（法律概括授權的法規命令）	違憲

	務人員退休年資採計及其採計上限等屬法律保留之事項為規定，進而對再任公務人員之退休金請求權增加法律所無之限制，與憲法第二十三條法律保留原則有違……。	活之義務（本院釋字第五七五號、第六０五號解釋參照）。又公務人員退休年資之多寡，係計算其退休金數額之基礎，故公務人員退休年資之起算日、得計入與不得計入之任職年資種類、如何採計、退休後再任公務人員年資採計及其採計上限等有關退休年資採計事項，為國家對公務人員實現照顧義務之具體展現，對於公務人員退休金請求權之內容有重大影響；且其有關規定之適用範圍甚廣，財政影響深遠，應係實現公務人員服公職權利與涉及公共利益之重要事項，而屬法律保留之事項，自須以法律明定之（本院釋字第四四三號、第六一四號解釋參照）。上開應以法律規定之退休年資採計		

		事項，若立法機關以法律授權行政機關發布命令為補充規定時，其授權之目的、內容、範圍應明確。若僅屬執行法律之細節性、技術性次要事項，始得由主管機關發布命令為必要之規範，惟其內容不得牴觸母法或對公務人員之權利增加法律所無之限制（本院釋字第五六八號、第六五0號、第六五七號解釋參照）……是上開公務人員退休法第六條第二項前段、第三項前段及第十六條之一第一項所定年資是否包括退休後再任公務人員重行退休年資合併計算之規定，法條文義尚非明確，且無從依公務人員退休法整體解釋，推知立法者有意授權主管機關就再任公務人員重行退休年資是否合併		

		計算之事項，以命令為補充規定……且公務人員退休法第六條第二項前段、第三項前段及第十六條之一第一項均不能作為施行細則第十三條第二項之法律依據。是上開施行細則第二項規定欠缺法律具體明確授權；且其規定內容，並非僅係執行公務人員退休法之細節性及技術性事項，而係就再任公務人員退休年資採計及其採計上限等屬法律保留之事項為規定，進而對再任公務人員之退休金請求權增加法律所無之限制，自與憲法第二十三條法律保留原則有違……。		
676	中華民國八十四年八月二日修正發布之全民健康保險法施行細則第四十一條第一項第七	……依八十四年八月二日修正發布之全民健保法施行細則第四十一條第一項第七款……及八十八年十一月十八日修	全民健康保險法施行細則第41條第1項第7款	合憲

	款……及八十八年十一月十八日修正發布之同施行細則同條款……之規定（九十一年十一月二十九日修正改列第四款），與憲法第十五條保障人民財產權、第二十三條法律保留原則，以及法律授權明確性原則，尚無牴觸……。	正發布之同施行細則同條款規定……（下稱系爭規定，九十一年十一月二十九日修正改列第四款）按投保金額之等級，係保險費實際應負擔數額之重要因素，並決定保險費量能負擔之標準。且系爭規定之適用，關係政府財務公共利益，並涉及人民財產權之限制，自非純屬技術性或細節性事項，是原則上應以法律明定之。若立法機關以法律授權行政機關發布命令為補充規定時，其授權之內容、目的、範圍應具體明確，命令之內容並應符合母法授權意旨。至授權條款之明確程度，不應拘泥於法條所用之文字，而應由法律整體解釋認定，或依其整體規定所表明之關聯意義為判斷（本院釋	（法律明確授權的法規命令）	

		字第四二六號、第五三八號解釋參照）。全民健保法第八十六條規定……系爭規定之訂定，固係以此一規定為依據。惟從全民健保法整體規定所表明之關聯意義上，實係聯結母法第二十一條第一項規定：「第一類至第三類被保險人之投保金額，由主管機關擬訂分級表，報請行政院核定之。」（經九十年一月三十日修正公布，修正前原規定「第一類至第四類」）以及同法第二十二條第二項規定:「第一類及第二類被保險人為無固定所得者，其投保金額，由該被保險人依投保金額分級表所定數額自行申報，並由保險人查核；如申報不實，保險人得逕予調整。」（經九十年一月		

		三十日修正公布，修正前原列第三項，規定相同）該等規定係以有效辦理全民健康保險為目的，而以類型化方式計算投保金額為內容與範圍，授權之意尚屬明確。依上開授權，主管機關乃以類型化方式訂定投保金額分級表，作為被保險人應負擔保險費之計算依據，而系爭規定鑒於被保險人均係於工作型態上具一定獨立性，工時勞務所得上有不特定性，衡酌行政效率及被保險人之所得狀況，指定投保金額分級表第六級為申報下限，尚難謂有違母法授權意旨致牴觸憲法第十五條保障人民財產權之規定。是系爭規定與憲法第十五條保障人民財產權、第二十三條法律保留原則，以及法律授		

		權明確性原則，尚無牴觸……。		
700	財政部中華民國八十九年十月十九日台財稅第八九0四五七二五四號函說明三，就同年六月七日修正發布之營業稅法施行細則第五十二條第二項第一款，有關如何認定八十四年八月二日修正公布，同年九月一日施行之營業稅法第五十一條第一款漏稅額所為釋示，符合該法第十五條第一項、第三十三條、第三十五條第一項、第四十三條第一項第三款及第五十一條第一款規定之立法意旨，與憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸。	憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、租稅客體對租稅主體之歸屬、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之。惟法律之規定不能鉅細靡遺，有關課稅之技術性及細節性事項，尚非不得以行政命令為必要之釋示。故主管機關本於法定職權就相關規定為闡釋，如其解釋符合各該法律之立法目的、租稅之經濟意義及實質課稅之公平原則，即與租稅法律主義尚無牴觸（本院釋字第四二0號、第四六0號、第四九六號、第五一九號、第五九七	財政部函（行政規則）	合憲

		號、第六二五號解釋參照）……故系爭函以經稽徵機關循前開規定核定之應納稅額為漏稅額，並據以計算漏稅罰，並未增加營業人法律上所未規定之義務，於憲法第十九條之租稅法律主義尚無牴觸……。		

不同意見書　　大法官 陳 敏提出

大法官 黃璽君加入

本號解釋多數意見，不察憲法權力分立之司法界限，亦不問所得稅法之法理原則，率然認定財政部中華民國九十二年六月三日台財稅字第０九二０四五二四六四號、九十三年五月二十一日台財稅字第０九三０四五一四三二號、九十四年二月十八日台財稅字第０九四０四五０００七０號、九十五年二月十五日台財稅字第０九五０四五０七六八０號、九十六年二月七日台財稅字第０九六０四五０四八五０號及九十七年一月三十日０九七０四五一０五三０號令（下併稱系爭解釋令）違反租稅法律主義，並宣告不再援用，本席等難以認同，爰為本不同意見書如次：

一、本聲請案之緣起

所得稅法第十七條第一項第二款第二目之１規定：「納

稅義務人、配偶及受扶養親屬對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。」（下稱所得稅法捐贈扣除額規定）對納稅義務人捐贈土地價值應如何認定，該法並無規定。財政部乃以系爭解釋令釋示，個人捐贈之土地如為購入，且提出土地取得成本確實證據者，得核實減除綜合所得稅捐贈列舉扣除額；如為購入，而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得，除非屬公設保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見，專案報該部核定者外，依土地公告現值百分之十六計算。聲請人等以土地捐贈多處地方政府，於申報個人綜合所得稅時，未提出土地取得成本確實證據，逕依公告現值扣除捐贈免稅額，遭各主管國稅局依系爭解釋令，改以土地公告現值百分之十六計算補稅，經循序提起復查、訴願及行政訴訟，均遭駁回確定。聲請人認系爭解釋令為違憲，乃聲請司法院大法官解釋。

二、基於憲法權力分立原則，司法院大法官對行政部門解釋函令之違憲審查，應有節度

（一）解釋函令既非法規命令，亦非職權命令

依憲法之法律保留原則，人民之自由權利於必要時，始得以法律限制之。由全民定期直接改選之立法機關，代表最新民意於國會殿堂，制定各種法律，包括限制人民自由權利之法律，以供行政部門執行。因立法不能鉅細靡遺，乃有授權行政部門訂定法規命令之制度。此外，行政部門雖無法律之授權，亦仍得基於職權，就技術性、細節性事項以職權命令為規定，如未逾越法律

相關規定，亦未加重人民負擔，亦與憲法之法律保留無違（註一）。惟法規命令及職權命令皆應依中央法規標準法第七條規定送立法院，確保立法院得依立法院職權行使法第六十條以下規定，行使對命令之審查權。

至若在行政內部，「上級機關對下級機關，或長官對屬官，依其權限或職權為規範機關內部秩序及運作，所為非直接對外發生法規範效力之一般、抽象之規定」，則為行政規則。行政規則之性質為行政內部法，僅拘束行政內部之下級機關或屬官，故應下達而無須送立法院。惟行政規則中「為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準」（行政程序法第一百五十九條第二項第二款參照），可經由實務運作而間接對外，對人民發生影響，而應登載於政府公報發布之（行政程序法第一百六十條第二項參照），以保障人民知的權利。財政部對各級稽徵機關所為租稅法規之釋示，依其文號為函或令之不同，可分別稱為「解釋函」或「解釋令」，或併稱「解釋函令」，性質上相當於行政規則，並非法規命令，亦不屬職權命令，除拘束各級稽徵機關外，不拘束納稅義務人及行政法院。系爭解釋令即為認定事實之解釋函令。

（二）對認定事實之解釋函令為違憲審查應節制及審慎

解釋函令原非司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款所稱之法律或命令，惟如經確定終局判決所引用，自司法院釋字第一三七號解釋以還，認亦具有命令之性質，得據以聲請解釋。然解釋函令終非外部法規範。司法院就解釋函令為違憲審查時，基於司法權與行政權

之分立，自應有所節制。

解釋函令依其本質，除用以統一解釋法規、認定事實、行使裁量權外，原不可用以承載相關法規外之政策目的。不負擔政策成敗責任之司法院大法官，尤不宜自定政策目的，作為審查之考量事項。況課稅事實及課稅財產價值之認定，有應遵循之客觀事物法則，更不容妄加指摘。

租稅行政為大量行政，與課稅有關之財產，其種類不知凡幾。縱為同一財產標的，其價值應如何合理估算，在各種稅目亦不盡相同（註二）。除就極重要之情形，由立法者以法律自行規定或授權訂定法規命令外，世界各國亦莫不容許行政部門發布有關財產估價之行政規則，以減輕稽徵機關個案鑑價之負擔，並統一事實之認定（註三）。審理稅務爭訟之行政法院，對有關估定財產價值之專業知識，原不及主管機關，又無暇逐案鑑定，如估算財產價值之行政規則，其內容大體可接受，又無顯不正確之情事，自可援用。職司釋憲之司法院大法官，有關各種財產如何估價之專業知識，更遠不及行政法院，對經行政法院審酌並無違法、違憲疑慮之行政規則，除基於權力分立原則，應謙抑自持以尊重行政外，在司法體系內部，基於釋憲機關與審判機關之任務區分，對行政法院之認事用法，亦應尊重。本號解釋多數意見，未經審慎思辯，未能指摘系爭解釋令有何實質之違誤或瑕疵，徒執租稅法律主義之空泛語言，貿然認定為違憲，並宣告應不再援用，不僅無濟於個案（註四），更滋生財政部不得發布有關估算財產價值解釋函令之錯誤訊息（註

五），實非可取。

三、司法院就稅法解釋函令為違憲審查，亦應探究相關稅法之立法意旨

（一）就稅法解釋函令為違憲審查，不得無視稅法原理原則

長期以來，司法院就稅法解釋函令為違憲審查時，類皆表示，主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之。釋憲機關就解釋函令為違憲審查，理應依循相同之法理，而非傲立雲端，自居憲法高度，即可凌空蹈虛，無視權力分立之憲法界限及各稅法規定之立法意旨，以泛泛之詞，輕率斷言為違憲。

（二）稅法解釋函令不得妄自填充政策目的

所得稅法捐贈扣除額規定，全無經由有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，以取得特定財產（例如土地、房屋、車輛）或濟助特定人之立法意旨。故有關捐贈財產價值之認定，應不論財產之種類，依循相同之稅法原理為之。

捐贈之財產如為金錢以外實物，除法律別有規定外，在事理上，其捐贈扣除額應以該財產之市價，亦即一般交易價格為準（註六）。若其不然，捐贈人無論基於如何之原因，以遠高於一般交易價格之顯不相當價格取得財產，於捐贈政府後，亦皆可全額列舉扣除，享有租稅優惠之利益，即非合理（註七）。

（三）捐贈道路用地亦應依市價計算捐贈扣除額

本號解釋原因案件捐贈道路用地之價值，因當事人未提出取得價格確實證據，經主管機關國稅局依系爭解

釋令按土地公告現值百分之十六計算補稅。此土地公告現值百分之十六之計算，係以既成道路用地，在市場之交易價格認定之（註八）。至於原土地所有權人因公益犧牲未獲政府徵收補償，其土地市價因公益負擔貶低，固為政府亟應籌措財源依法辦理徵收之任務，惟非為適用所得稅捐贈扣除額規定時所應考量之事項。

捐贈道路用地者，類皆為年所得 409 萬元以上，應適用最高邊際稅率百分之四十（所得稅法第五條第二項第五款參照）。不容其以低價取得土地，高價列報捐贈扣除額，套取鉅額租稅優惠，違反租稅公平。如以捐贈公告現值 3 千萬元道路用地為例，其取得市價為 480 萬元（土地公告現值百分之十六），以 480 萬元申報捐贈扣除額，可減少之所得稅負擔為 172 萬元。如依公告現值 3 千萬元計算捐贈扣除額，可減少之所得稅負擔為 1,200 萬元。所形成之不合理現象至於明顯。

（四）司法院大法官不得徒託空泛之租稅法律主義論斷認定事實之稅法解釋函令為違憲

依一般交易價格計算捐贈財產價值，為事理之當然。在各別捐贈事件中，就各種捐贈財產之價值，捐贈人如提出確實證據，稽徵機關固可核實准其扣除。捐贈人如不願或不能提出，則稽徵機關勢難一一辦理鑑定，而有賴財政部以解釋函令揭示認定之標準（註九）。此類之標準為數極多，納稅義務人認有不妥而於行政訴訟中予以指摘，亦受行政法院之審查。對事實之認定或財產價值之計算，如限制財政部發布有關之解釋函令，認須由法律直接規定或授權以法規命令定之，立法時已預見

者，亦僅能規定「有關 xx 財產價值之認定標準，由財政部定之」，流於形式主義。若謂如無此授權，財政部依職權發布解釋函令，即違反租稅法律主義，為憲法所不許，於納稅義務人聲請解釋憲法時，亦不問該認定標準之內容是否不合理，一概認定為違憲，並宣告不再援用。如此不僅嚴重侵犯行政權，且干預行政法院認事用法之權限，無論由權力分立之憲法原則或司法權內部分工觀之，皆非妥當。

昔日司法院大法官就稅法解釋函令所為之違憲審查，猶能體認權力分立之憲法原則，以解釋函令有無增加人民法律所無之租稅負擔或優惠限制為準據，論斷解釋函令是否違反租稅法律主義。本號解釋徒以系爭解釋令「涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額，並非僅屬執行前揭所得稅規定之細節性或技術性事項，自應以法律或法律具體明確授權之命令定之」為由，即貿然宣告為違反租稅法律主義。惟所有之法律適用皆須認定事實及解釋法律。稅法解釋函令即在於減輕及統一各級稽徵機關認定事實及解釋法律，無不「涉及稅基之計算標準」。本號解釋輕率以此一莫須有之罪名，宣告實質內容尚無不妥之系爭解釋令違反租稅法律主義，無異否定行政機關發布解釋函令之權限，誠不知其可也。

四、本號解釋之後果

本號解釋無論就原因案件或就解釋函令制度而言，皆徒滋紛擾而無積極建樹：

（一）原因案件之稅負不能改變

行政訴訟法第二百七十三條第二項規定：「確定終

局判決所適用之法律或命令，經司法院大法官依當事人之聲請解釋為牴觸憲法者，其聲請人亦得提起再審之訴。」據系爭解釋令而聲請釋憲之原因案件，雖得依本條規定提起再審之訴。惟所得稅法對捐贈財產之價值應如何計算並無規定，當事人既不願或不能提出原取得價值之證明文件，系爭解釋令依土地公告現值百分之十六計算之標準，又遭本號解釋宣告與租稅法律主義有違，不再援用，行政法院即須分就各案調查各筆捐贈土地捐贈年度之市價，再據為審判。其查得之市價高於土地公告現值百分之十六之再審案件，固可獲得減輕稅負之改判利益。惟道路用地之市價通常皆低於土地公告現值百分之十六，依市價改判之結果，本應增加應納稅額，依行政訴訟法第一百九十五條第二項禁止不利變更之規定，乃應維持原判決。當事人及行政法院忙碌一場，回歸原點。

（二）認定事實之解釋函令制度不受影響

解釋函令為稽徵實務所不可少，且為憲法權力分立原則所許可之制度。本號解釋雖無端宣告系爭解釋令為違憲，而不再援用，原不足為訓，並不影響財政部依需要發布解釋函令，以協助各級稽徵機關認定事實或解釋法律之固有行政權限。短時間內雖可能引發徒以涉及稅基計算標準，有違租稅法律主義為由之聲請解釋案件，但此一背離法理及事理之違憲審查態度，料將無以為繼。

註一：有關稅法部分，例如司法院釋字第 438 號解釋。有關一般法律領域部分，例如司法院釋字第 443 號解釋理由書第 1 段。

註二：例如，對房屋依房屋現值課徵房屋稅，而房屋現值依房屋標準價格

計算之。就相同之房屋現值，可調整稅率結構，以獲得不同之租稅負擔。現行之契稅，係就契價適用稅率徵收之，而契價亦以標準價格為準（契稅條例第 2 條以下、第 13 條參照）。買賣契稅之稅率，民國 88 年 1 月 27 日修正前為 7.5%，修正後迄今皆為 6%，相同之房屋標準價格，適用不同之稅率，即產生不同之租稅負擔。故房屋現值或房屋標準價格與一般交易價格是否相當，就房屋稅或契稅之課徵而言，與租稅公平無必然之關聯。惟在遺產稅及贈與稅，遺產及贈與財產價值之計算，原以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準，在房屋則以評定價格為市價（遺產及贈與稅法第 10 條參照）。故遺產或贈與財產，因屬房屋或動產之不同，縱然其一般交易價格之金額相同，一者依低於一般交易價格之標準價格課徵，另一者則依一般交易價格課徵，即產生不公平之租稅負擔。

註三：以德國為例，德國每年新發布行政規則約 2 千則，同時併存者約 2 萬則。其中有涉及行政機關內部組織或作業流程者，亦有關於法規之解釋、裁量之行使及事實之調查者。調查事實之行政規則中，包括推估準則、估價標準、類型化規定及簡化規定。參照：Tipke/Lang, Steuerrecht, 20 Aufl., Köln 2010, § 5 Rdnr. 23 f.

註四：詳見後文「四、1」之說明。

註五：詳見後文「四、2」之說明。

註六：在德國，依其所得稅法第 10b 條第 3 項第 3 句規定，捐贈財產之價值，依一般價值(gemeiner Wert)定之。所謂之一般價值，依評價法(Bewertungsgesetz)第 9 條第 2 項規定，係指經濟財產如為出售取得時，依其狀況，考量各種影響價格情形之通常交易價格定之，但異常或個人之因素則不予考慮。

註七：例如，在藝術品拍賣市場，以 1 億元購入名畫一幅。事後經鑑定為贋品，市價為 10 萬元。如以該畫捐贈政府文教機構，其捐贈金額

應為 10 萬元，而非 1 億元。

註八：依財政部 99 年 6 月 25 日台財稅字第 09900217480 號函，系爭解釋令所稱「依土地公告現值之 16%」，係由該部各地區國稅局調查蒐集當年度轄內公共設施保留地之交易市場行情，報經該部開會研商擬訂。基於公共設施保留地之用途已受拘限，此一標準與公平市價相當。

註九：例如，如捐贈教科書之案件甚多，其捐贈價格，究應為印刷成本價、定價、定價一般折扣價，法律並無規定，即有賴財政部以解釋函令揭示各國稅局統一之認定標準。

不同意見書　　大法官 陳新民

就是這樣，良知把我們大家的勇氣喪失掉。蒼白的思想，把我們決議原有的色彩，都渲染成如此失去光輝！一旦轉採此策，以後任何的行動，都將師出無名矣！

英國・莎士比亞・哈姆雷特

本席歉難贊同本號解釋多數意見之立論，認為多數意見將問題過度地簡單化。純粹就財政部系爭令，作技術性上的定位。將系爭令針對已爆發的「陳年痼疾」—也是我國政府頭痛達半世紀以上的「既成道路」的補償問題—所謀求解決方式的苦心，完全不予以理會。系爭令所處理的對象彷彿是財政部每一年度所訂定的相關所得成本認定的行政規則一樣，無特別一書的重要性罷了。

故本號解釋的字裡行間，嗅不出任何一絲規範案件的「特殊性」！只聽聞多數意見抨擊主管機關僵硬地、武斷地定下了「依土地公告現值的百分之十六計算」之規定，似乎這個官定的「十六趴」（套一句現在流行的俗語），乃行政機關的恣意、不顧及人民財產權應受保障，且該捐贈土地的市價，應當遠高於十六

趴……。這些評價即足以表彰該官定十六趴標準，不僅立意失偏，復加上手段上亦失當，應以法律明確規定或明確授權規定，故其違憲的癥狀十分昭然矣！

本席認為此種判斷只見其果、不見其因，忽視了本號解釋原因案件的產生，乃是主管機關解決既成道路所有權人處分其財產「變現」問題的因應措施。在國庫無力、不可能以市價補償既成道路所有權人的殘酷現實下，主管機關傾其能力，在不違反法治國原則下，儘可能的使用最後手段，以解決此一問題。本席試擬一份藥帖，說明案情與診方如下：

「起病始於陳年痼疾；初診釋字第四００號解釋開立不可實現的藥方；發病於捐贈抵稅；財政部的複診開立十六趴之藥方」

故本席願以宏觀角度，敬提不同意見於次，以分析本號解釋應有之因應之方。

一、系爭令的定性問題—仍可視為裁量基準之行政規則

本號解釋多數意見以憲法上租稅法律主義，審查財政部認定捐贈既成道路之納稅義務人列舉扣除額的計算方式，認為系爭令等「所釋示之捐贈列舉扣除額金額之計算依財政部核定之標準認定，以及「非屬公共設施保留地且情形特殊得專案報部核定」或「依土地公告現值之百分之十六計算」皆涉及稅基之計算標準，攸關列舉扣除額得認列之金額，並非僅屬執行前揭所得稅法規定之細節性或技術性事項，而係影響人民應納稅額及財產權實質且重要事項，自應以法律或法律具體明確授權之命令定之。」而認為違憲無效。

乍看之下，本號解釋純粹是一種技術性的審查問題—財政部對於納稅義務人利用捐贈給國家財產的機會以節稅，如何認定其捐贈價值的問題。從而財政部訂定了一個認定標

準—既有道路的價值估算標準。此財政部的認定標準之性質，便有甲說與乙說。

甲說，以本號解釋多數意見為代表：認定係一個涉及稅基計算的重要事項，一定要法律明確規定，或者是法律授權由主管機關予以明確規定不可，否則便違反租稅法律主義而無效。

乙說則是財政部的立場：認為此種認定標準，純粹是針對技術性與細節性之事項所發，由財政部以行政規則訂定便可。因為納稅義務人每年捐贈之物，包羅萬象：有本案的既成道路所有權、一般不動產所有權、個人著作、古董（龍袍及少數民族服飾），甚至靈骨塔……，無奇不有。立法者既然未限制捐贈種類，顯見規範對象雜蕪，主管機關的估價規範不妨視為技術性事項為宜。故可援引行政程序法第一百五十九條第二項第二款之對於訂定行政規則的目的，乃「為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準」為依據。因此，財政部所訂對既成道路的捐贈物估價，可視為裁量基準的行政規則也。

至於一個捐贈物的估價準則之性質，到底應採甲說或乙說，何者為當？並無太大的憲法的重要性可言。屬於事實的認定問題。尤其在稅務行政方面，無論是所得稅、貨物稅或是關稅等，因為需要規範的標的種類之多，數量之大，以及品項之繁雜等，迫使在規範技術上，必須採行概括授權之方式，讓行政機關的規範能夠有更彈性。同時，也必須使行政效率提升，並反應國家社會的變遷。

此時，縱然仍必須遵守租稅法律主義，但也只是形式意義的法律授權為已足。比起避免一般行政行為之可能侵犯人

民權利而要求之高度授權明確性原則，稅務行政顯然不能相提並論。故每一種稅務機關的行政規則，多少會涉及納稅義務的計算基礎（稅基或是稅率構成要件）。例如在所得稅中，行政規則對於各種所得的業務成本以及計算標準，都可以涉及稅基的計算，這些規定都不被視為涉及財產權之重要事項，且依據重要性理論，非以法律明確規定，或至少須以明白授權規定，以法規命令決定之不可。最明顯的例子，可舉本院釋字第四三八號解釋。該號解釋認定：行政規則（該營利事業所得稅查核準則）之規定，以新台幣支付海外佣金的額度以百分之三為限，乃對於佣金之認定與舉證方式等技術性、細節性事項加以規定，為簡化稽徵作業、避免國外佣金浮濫列報所必要，並未逾越所得稅法等相關之規定，亦未加重人民稅負，與憲法第十五條、第十九條與第二十三條尚無牴觸。

準此，主管機關為辦理所得稅事務，必須對從事各種行業之納稅義務人，計算其應納稅額。此時，針對收入之成本、損失等，必須訂定一定的比例，作為總收入扣除、獲得應稅純淨利總額，這個比例決定，也須統一所屬機關一體遵循，避免下級機關可能恣意不公，造成不平等的後果。故此可視為「裁量準則」的行政規則，便有促進法秩序安定的功能。為此，財政部每年度都會發布「每年度執行業務者費用標準」(註一)，臚列各種行業執行業務的耗費成本。例如：律師收入之百分之三十，心理師收入百分之二十等（以民國九十七年度之標準）等，共有三十六種個人執業者，都訂有不同比例的「必要費用」，俾作為扣除之依據。

這種將全國所有個人執業者的收入，推估其一定百分比

的業務支出，都屬於主管機關的細節性、執行性事宜，但不影響其具有涉及租稅義務的稅基或主體等事項，可影響納稅額計算之可能性也。

當然在某些較新的立法，可能因為涉及到納稅金額龐大，或是有為吸引投資人的特殊立法考量，可能會有立法加以明定其成本比例。例如生技新藥發展條例（民國九十六年七月四日）第七條第三項便規定：技術投資人計算所得未能提出取得成本之證明文件時，其成本得以轉讓價格百分之三十計算減除之。這便是一個少數的立法例，並不能夠代表其他壓倒性多數的規範情形（同樣立法例也見諸於已廢止之促進產業升級條例第十九條之二第三項）。

更何況主管機關的推估，並非完全按主觀意見所定，而係經過一定的查詢程序、統計後而作出的決定。例如九十七年度的「執行業務者費用標準」，便有一個附註：「本標準未規定之項目，由稽徵機關依查得資料或相近業別之費用率認定。」顯見主管機關的推估並未流於恣意，而有所本。

對本號解釋的原因案件而言，既然捐贈之土地為既成道路，無其他自由用途的可能性，買賣即缺少誘因。市價不易訂出，即使有公告地價，但也是「有行無市」。更遑論可以比照其他得自由建築、使用之私人土地可言。至於事實上仍有此類土地的買賣，幾乎只有單一的目的—為了節稅所為的捐贈土地之買賣。在這種特殊目的買賣，往往依據買受人所要負擔稅率的高低（百分之三十或四十），而決定其購入成本。因此，交易的數量較為有限、動機單純，也容易統計其買賣價格。

故系爭令之一（財政部中華民國九十二年六月三日台財

稅字第０九二０四五二四六四號令)：「個人以購入之土地捐贈未能提具土地取得成本確實證據或土地係受贈取得者，其捐贈列舉扣除金額之計算，稽徵機關得依本部核定之標準認定之。該標準由本部各地區國稅局參照捐贈年度土地市場交易情形擬訂，報請本部核定。」明白地表示「如個人以購入之土地捐贈，在未能提具土地取得成本確實證據」時，才依財政部的核定標準，作為扣除成本之依據。且該核定標準乃由各地區國稅局參照各地同類土地交易的實際狀況，由財政部參照後方訂定之。由此過程可得知，此準則之訂定，有一定的程序，且乃各地區國稅機關依據實際查估推論後，方由財政部統一決定。而在個案情形，納稅義務人還可舉證、以更有利於己的實際成本，推翻財政部的統一估算(註二)。

故不論核定產生程序，已不失公允，尚無獨斷之可言。而在個案之納稅義務人亦可為有利於己之反論，故無過度侵犯人民財產權之嫌也。

因此，本席歉難支持多數意見之過度簡化的甲說，而採乙說，且支持乙說之同仁，幾乎與持甲說者處於伯仲之間，顯見乙說之立理，亦合乎事理與法理也。

二、對本院釋字第四００號解釋的基本立場—多數意見可能造成「三輸」後果

上述對於系爭令的定性，多數意見與少數意見固然仁智互見，但以多數意見的立論與格局所論，似乎只要此爭論拍板論定—即通過採甲說的認定：對於捐贈任何標的物予政府的估價，俾作為所得稅扣減額之依據，皆事涉租稅義務之大小，屬於重要事項，應當由立法明白規定，或是授權以行政命令定之為必要—，財政部只要獲得立法院支持，在所得稅

法（例如在本案所涉及第十七條）中加入一項授權規定，是否一切由釋字第四００號解釋所引發的（且遺留下來的）相關爭議都會「船過水無痕」乎？多數意見之想法顯然是樂觀的與肯定的。也默示本院釋字第四００號解釋的解決模式仍應繼續發揮規範力矣！

然而，任何欠缺宏觀想法的決策者，莫不是抱著對於明日樂觀的浪漫態度。然而，未雨綢繆之智者，就是要避免成為「明日愁來明日憂」的「今日樂天派」者。本解釋既然涉及本院釋字第四００號解釋的解釋標的，吾人要採取什麼態度？如果本號解釋的原因事實，完全與該號解釋無涉，屬於獨立案件。本號解釋硬要連結該號解釋，反而會帶來更困難且不實際的窘境時，本席也贊成不予連結。如果不是此情形，即需朝向更實際的解決之方，而不能夠單以規避為唯一手段（註三）。

在此吾人可以再回顧一下釋字第四００號解釋的內容。該號解釋指出：「……既成道路符合一定要件而成立公用地役關係者，其所有權人對土地既已無從自由使用收益，形成因公益而特別犧牲其財產上之利益，國家自應依法律之規定辦理徵收給予補償，各級政府如因經費困難，不能對上述道路全面徵收補償，有關機關亦應訂定期限籌措財源逐年辦理或以他法補償。若在某一道路範圍內之私有土地均辦理徵收，僅因既成道路有公用地役關係而以命令規定繼續使用，毋庸同時徵收補償，顯與平等原則相違。……」

在該號解釋中，大法官保障人民財產權與平等權的用心，的確值得欽佩。誠然，大法官在該號解釋對於既成道路的土地所有權人，並未有嚴格限定一定要以市價或其他類似

徵收的補償標準，作為既成道路的補償費。但字裡行間，尤其援引了平等原則，似乎肯定了以市價作為補償的依據。

在此，大法官所開的藥方，便形成了不可能實踐「虛幻藥方」！按本院釋字第四００號解釋公布於民國八十五年四月十二日。依當時（二週後）內政部營建署的統計，全國有屬於未徵收之私有土地之既成道路，作為公路系統使用之面積高達四萬零九百二十八公頃。屬於都市計畫道路面積，為五千四百九十一公頃。如欲全部徵收之，需高達三兆四０一五億元(註四)。以當年國家總預算的支出部分為一兆一五五０億元，國家如果要貫徹釋字第四００號解釋意旨，勢必要耗費接近三年的國庫總支出預算。顯然，根本無法達成此一目的。以最近民國一０一年總預算為一兆九三八九億元而論，雖然比民國八十五年較高，但地價飆漲的比率，恐怕遠超過總預算增加的比率。要解決之困難度，顯然難上加難矣。

因此，本號解釋若有隱含接續本院釋字第四００號解釋，應予市價補償之意旨，將再度陷入「實踐不能」的困境。重複戕傷本院解釋的公信力—大法官為政府與國會，開出了一張絕對不可能兌現的支票！大法官所作之決議，與政府及國會實施的責任政治，實相互背道而馳！

本院釋字第四００號解釋之後的大法官解釋，亦不能夠讓既成的法律困境，更形雪上加霜，讓政府努力想減輕困境的嘗試，付諸流水。此即是本席認為多數意見仍然侷限於「小作」的格局，僅斤斤於「手段」的合法—即期盼透過法律授權的方式以實行之。很有可能將導致「治絲益棼」的「三輸解釋」之危險。質言之：

第一輸—立法院輸：多數意見既然指稱該捐贈土地之價

值估算準則結果是一個重要事項，非技術性與細節性事項可比，至少要透過立法者的決定或授權方可。這種說法無疑把球（或燙手山芋）丟回給立法者。試問：既成道路的所有權人長年的怨恨可能早始於日據時代、光復初期以來，長達已近百年財產權被侵占的冤屈，會願意接受由立法者決定低於市價甚多的補償標準？答案當然是否定的。在這種為數甚多的民怨衝擊下，各政黨及個別的立法委員為顧忌選票，敢自行決定將補償費，定於低過市價的標準，甚至達到目前的十六趴？答案也不言可喻！加上學界衛道之士，也會抨擊該政黨與立法委員，漠視本院釋字第四００號解釋意旨，其違憲之非難性，又更嚴重也！故此提議一到立法院很可能會給政界引發新的爭議，變成政爭之導火線！故本席認為立法院絕不可能舉石自砸其腳也。

無怪乎本院釋字第四００號解釋作成後，各黨派的立法委員陸續提出數個版本，例如院總字第六六六號，由委員提案第二三一六號、第二四四０號、第二六七０號、第二九三八號、第三九一二號、第四二七三號、第六０四二號等，儘管認為國家處理的辦法稍有差異，例如有政府應發十年或二十年公債之分，但幾乎不分黨派都認為補償費的之支付責任，應由中央政府獨自承擔（而非依據釋字第四００號解釋意旨，應由各級政府承擔），且補償的額度都是以市價、全額補償為標準（例如以毗鄰地的市價或是公告地價加四成計算）。沒有一個版本曾有提出低於市價標準的補償。都顯見立法者不敢得罪選民的心態也。

第二輸—財政部輸：如果立法院怠於修法，不願意成為眾所矢的，不對相關法律進行修正。財政部只能採取兩種辦

法，第一，由於系爭令已廢止，主管機關即「撤手」，不再訂定估價準則。如此一來，對於人民捐贈之土地，只能夠要求納稅義務人「舉出實際交易證據」，否則不允許捐贈土地，作為扣減所得稅額之依據，亦即將舉證要求貫徹到個案；第二，財政部採取「棄守」政策，讓捐贈土地全部依照市價予以扣減，無形中，利用國庫來支付個別的既成道路之補償費。此乃另闢實踐本院釋字第四００號解釋之門，讓國庫每年大量失血，亦會鼓勵納稅大戶收購這些土地，作為捐贈給政府抵稅之用，而受贈政府也無獲得實益（註五）。例如報載澎湖望安鄉自二００二年開始收受全台納稅大戶捐地節稅，捐贈遍布全台的公共設施保留地達九七七六筆之多，公告現值達四八０億。也因為捐贈過程涉及官商勾結，而引起檢調單位的調查（註六）。財政部不論是「撤手」或「棄守」，都是有虧職守，不能替國庫把關也！

第三輸—人民：當現行系爭令已隨本號解釋之公布而廢止，納稅義務人即日起購買既成道路以節稅的目的，即無法實現，買賣沒有任何利益可言。在可預見之將來，如果替代的法律或經法律授權的法規命令，又遲遲未公布，擁有既成道路土地人民，唯一變現之機會便喪失了，成為本號解釋的「受災戶」。

既成道路既然是一個典型的歷史共業。推其責任，早在日據時代就已萌生，光復後又未積極徵收補償，才會成為今日之困局。然而這些既成道路既然已經無法發還給人民，政府又無法以市價補償，唯一辦法便是打折。至於如何的折扣比較合理？各國有無類似的情況可供參考？當是政府與國會應盡之職責，非釋憲的大法官所能越俎代庖。如果政府所定

之折扣，符合事理、社會觀念，所定標準並無明顯的瑕疵與偏差，釋憲機關即應尊重其判斷。

就以既成道路的情形而言，既成道路最多的情形則指私有巷道。實務界相關論述中，曾有引述日本的法制，日本對於私有巷道之估價，是以兩邊土地（宗土）的百分之五到十為主，如有建築可能時，才增至百分之十至二十，很少有超過百分之三十者。故學界頗多認為此百分比可作為我國解決相關問題之依據（註七）。

國稅局對於既成道路的十六趴補償，乃是依據各地國稅局調查之結果，且各局建議標準，幾乎鮮有超過百分之十二，經過會商後，才採較優之全國百分之十六計算（註八）。

故目前國稅局的十六趴，已經相當程度反應出既成道路買賣之特殊性，以及比起其可交易的實質價值，其補償標準超過不少也。且更重要的是，已經陸續減少此類「陳年舊案」的件數也。

故立法院極不可能通過，以全額或明白規定一定折扣的補償的立法行為前提下，同時亦不願意授權財政部訂定一定折扣的法規命令，規定打折後的補償額度，則人民便喪失了目前可以變現的唯一方法。

在可能造成「三輸」後果已十分明顯的情況下，多數意見為何仍堅持必須採行之，恐另有寓意焉！

本號解釋多數意見的另一用意，希望透過立法授權的過程（授權主管機關財政部訂定法規命令），亦即透過行政程序法第一百五十二條以下之程序，特別是透過第一百五十五條的聽證程序，讓行政機關在獲得授權的同時，可以傾聽民眾聲音，而獲得更高比例的補償機會也，亦是「為民著想」的

苦心焉！。

本席對於這一個浪漫的期待，實在無法預見也！立法院不可能把此燙手山芋都丟給行政機關，而期盼全身而退。而財政部何德何能，有天大本事可以空手接到此燙手山芋後，再透過公聽會弭平立法院所不可能弭平的民怨，而後順利地訂出一個可行，又滿足人民要求的補償百分比？

因此，本席斷定，這將是一個三輸的結局。而以人民的犧牲，完全無法減少既成道路的「總面積數」為主要的代價。

三、結論：不必愚公移山，只需開鑿羊腸小道即可

本號解釋多數意見對於宏觀解決既成道路所有權人的補償問題，幾乎毫無實益可言。所獲得的只是形式上強調了租稅法律主義之重要性，以及在個案（或是類型案件）的認定上，確定捐贈物品的價值認定，必須透過嚴格的法律保留原則，以及衍生之法律授權為必要。易言之，本院歷來解釋類似援引租稅法律（法定）主義，迄今為止，已有五十二件之多（註九），可算是出現最頻繁的案例也。作為五十二分之一的本號解釋，也似乎無法突顯出有任何重要性可言矣。

本號解釋多數意見似乎與釋字第四００號解釋毫不相干，也是典型的「自掃門前雪」的解釋乎？本席不能贊同此心態也。故對於既成道路的沉痾舊疾，不能祭出「拖字訣」—讓上帝或後代子孫與來解決。也不可以再度出現如釋字第四００號解釋的「天書藥方」而不可行，例如本號解釋丟給立法院予以解決，亦屬「不可思議」的藥方。

故主管機關財政部利用目前比較確實的市價行情（十六趴），讓人民可以獲得較微薄的利潤，總算聊勝於無，也可略盡本院釋字第四００號解釋，殷切期盼政府應努力補償之心

意。本席也相信，類似案件的終究解決之道，也是用相當低的折扣予以象徵性的補償。這是歐美國家在戰爭結束後，國家百廢待興、國庫空虛之時，又要照顧弱勢族群，又要實施社會正義的兩難情形下，所樹立的一種新的補償模式—所謂的「社會補償」(Sozialentschädigung)。這種新型態的補償，不在乎全額的補償、亦不追究補償與賠償嚴格界分的有責性與無責性，亦可不嚴格的強調法律或授權命令間的嚴格區分（例如授權明確性要求等）……(註十)，所創出「目的性取向」的財務給付性法律。當然這也必須獲得各政黨及社會輿論「共體時艱」的支持，否則仍無法成功實施矣！

公用地役關係既成道路用地，既然已經是延宕上百年的陳年老案，也是政府終究要痛苦面對的歷史共業。有朝一日恐怕也必須採取上述社會補償的法理與手段予以解決。在國庫至少具備了能夠全面解決此陣痛的能力之前，透過行政長年的十六趴實務宣揚，合理的累積個案的實踐，當可逐漸形成「價值共識」，認定十六趴是可以被接受的市場行情。一旦實施多年後，可以樹立十六趴的正當性，也可以為日後透過立法的方法，將十六趴或是以此為基礎上下調整的補償費，形成社會補償之標準(註十一)。這是解決既成道路夢魘唯一之道也。因此，主管機關實施這幾年來的捐地節稅計價實務，便不能夠將之視為一般正常狀態的土地計價，具有客觀與交易頻繁的市價可比（例如本院釋字第二一八號解釋）(註十二)。行政機關的苦衷（儘管也不無啞巴吃黃蓮之苦衷），皆是出於公益的考量，理應獲得大法官的支持也。

此外，本號解釋在探究過程中，已清楚地得知目前所得稅法第十七條第一項第二款第二目之1但書之規定：但有關

國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受（所得總額百分之二十）金額之限制。易言之，政府對於人民捐贈節稅之舉，似乎沒有拒絕權，導致納稅義務人千奇百怪的捐贈，既無助於政府達成法定任務之需，也有逃避國家稅收的副作用，因此所得稅法除了應當明定政府機關有拒絕接受捐贈之權外，也應當訂定一定條件下，方可接受捐贈，例如明定無助於政府履行法定職責之捐贈，以及捐贈非轄區內土地或不動產，當地政府皆應拒絕接受之。同時，對於可接受捐贈物的估價，亦可以授權由相關機關以命令定之，以杜爭議。本號解釋多數意見對於所得稅法相關的規定，已屢屢出現上述的弊端，卻未有一言的批評與修法期許，亦為本席所難支持也。

綜上所述，本席認為本號解釋應當為國家與政府解決既成道路舊案的努力，發揮推波，而非阻攔之力。類似本院釋字第四００號解釋所期盼的政府用全面性，且以市價補償標準的方法來解決之，正如同愚公移山式的神話。本席認為：愚公不必移走整座山，只要開闢可供人行的羊腸小徑即可矣，何必徒作至此無能力達成之遠大願望之夢？

英國莎士比亞在著名的「哈姆雷特」劇中的第三幕中，有一段獨白：

就是這樣，良知把我們大家的勇氣喪失掉。蒼白的思想，把我們決議原有的色彩，都渲染成如此失去光輝！一旦轉採此策，以後任何的行動，都將師出無名矣！

是否很貼切的將本院釋字第四００號解釋作出後，所持高度不可行的理念，比喻成一個蒼白思想？本號解釋採行多數意見後，是否喪失了本有的光芒，也斷了日後相關機關欲努力解決既成道路的補償費之機會乎？

註一：例如以民國九十八年年初便發布「九十七年度執行業務者費用標準」（中華民國九十八年一月二十三日台財稅字第０九八０四五０四八八一號令核定）。

註二：按財政部此估算準則，雖然只有百分之十六的估價標準，一體遵循，似乎並不是行政程序法第一百五十九條第二項第二款所規定的「裁量基準」，因此種裁量基準多半具有數種選擇的可能性，而由下級機關，依據一定的判斷基準，選擇最合適的裁量結果也。故屬於一種「複式選擇結果」。但財政部此估算準則，既然許可下級機關在個案有實際交易成本的證明時，可以排除此準則的適用，同時，百分之十六的標準，也在一般實際平均交易的標準之上（依據調查各地多半在百分之十二左右），故此準則既然有利於人民，儘管為無彈性的裁量基準，也符合法治國家禁止行政恣意的原則，更符合「裁量基準」的目的，正是避免行政恣意，以保障人民權利之制度本意。

註三：以本號解釋不一定需援引本院釋字第四００號解釋的情形，正好相反之例，乃本院前一號（釋字第七０四號解釋）解釋之必須接續相關釋字第四三六號解釋。可參見本席在釋字第七０四號解釋所提不同意見書。

註四：參見立法院甚多相關版本，均有提及，例如李俊毅、藍美津委員提案，「私有土地既成道路徵收補償處理條例」草案條例說明，立法院第五屆第一會期第二十次會議關係文書，院總第六六六號，民國九十一年六月。

註五：例如臺北市政府在民國九十一年據說受贈之土地達二千餘件，金額超過二百二十億。而高所得者，利用買賣公共設施保留地，捐給政府，讓民國九十年度的稅收損失六十至七十億。見林奇偉，〈公設保留地抵稅之演變與探討〉，《稅務旬刊》，第二０五九期，二００八年十二月十日，第二十六頁。此情形在民國九十二年六月三日公

布的十六趴新制前，情形甚為嚴重，造成國庫大量的失血，據財政部之函（九十九年六月二十五日台財稅字第０九九００二一七四八０函）資料顯示，九十二年捐地案件，達一三三一一件，實施十六趴新制後的九十三年，降到二五一六件，九十七年達一五一件。影響國家稅收也由民國九十二年二七八・二九億元，降到九十七年的０・０九億。

註六：參見《中國時報》二０一二年九月五日新聞。

註七：尤重道，<既成道路—公用地役關係成立要件與法律性質暨制度形成之檢討>，《律師雜誌》，第三二六期，二００六年十一月，第八十六頁。

註八：如以財政部的相關資訊，民國九十六年二月十八日台財稅字第０九四０四五０００七０號函，在此計算除南區國稅局認為以公告現值百分三十外，其他各局都認為在百分十五、十六為宜。同樣的數據，也出現於：林奇偉，<公設保留地抵稅之演變與探討>，第二十六頁。於此，論及一般購買價錢為公告現值為百分之十至十六，則可以節稅百分之三十至二十四，如果超過公告地價百分之四十，則毫無節稅效果可言。

註九：過去本院使用租稅法律主義或租稅法定主義，共計五十一號解釋。分別為釋字第七０三號、第七００號、第六九八號、第六九七號、第六九三號、第六九二號、第六八五號、第六七四號、第六七三號、第六六０號、第六五七號、第六五一號、第六五０號、第六四０號、第六三五號、第六二五號、第六二二號、第六二０號、第六０八號、第六０七號、第五九七號、第五六六號、第五六五號、第五三七號、第五三六號、第五一九號、第五０八號、第五０六號、第五００號、第四九六號、第四七八號、第四六０號、第四五八號、第四四一號、第四三八號、第四二七號、第四二０號、第四一五號、第四一三號、

第三九七號、第三六一號、第三一五號、第二七七號、第二四一號、第二一九號、第二一０號、第一九八號、第一六七號、第一五一號解釋。

註十：關於社會補償的概念，可參見陳新民，《行政法學總論》，修正八版，民國九十四年，第五百六十七頁以下。

註十一：財經界也有不少人主張要善用這種捐地的方式，讓地方政府占用既成道路的案件減少，減輕人民的負擔，但前提要件，必須要將公告地價的現值作合理的計算，並讓捐地者的節稅利益，控制在適度範圍也。見曾巨威，〈以公告現值打折取代富人捐的課徵〉，《國政評論》，二００七年一月二十三日；曾巨威，〈財政部應善用捐地節稅的白手套功能〉，《國政評論》，二００三年四月八日。都有仔細分析捐地市價與扣抵稅額之間造成國庫補貼捐地者的鉅額損失。

註十二：這種情形則便與本院釋字第二一八號解釋不同。該號解釋對於所謂的「推計課稅」，認為：「……國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。惟依此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。至於個人出售房屋，未能提出交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件者。財政部於六十七年四月七日所發(67)台財稅第三二二五二號及於六十九年五月二日所發(69)台財稅第三三五二三號等函釋示：「一律以出售年度房屋評定價格之百分之二十計算財產交易所得」，不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價格，以固定不變之百分比，

推計納稅義務人之所得額自難切近實際，有失公平合理，且與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符，……」便是針對一般頻繁交易的不動產之情形而論，與本案情況不同，應分別對待。

抄王瑞宏釋憲聲請書　　(97年1月15日)

一、聲請解釋憲法之目的

謹懇請解釋最高行政法院96年度裁字第03720號裁定、臺中高等行政法院95年度訴字第00441號判決、財政部訴願決定書（案號：第09502008號）及財政部臺灣省中區國稅局復查決定書適用於財政部台財稅字第0920452464號令、財政部台財稅字第09404500070號令、財政部台財稅字第0930451432號令、司法院釋字第420號解釋及司法院釋字第287號解釋所為之解釋，發生有牴觸憲法之疑義。

二、法律或命令見解發生歧異之經過及涉及之法律或命令條文

（一）根據司法院大法官審理案件法第五條第一項第二款之規定，人民於其憲法上所保障之權利遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法。

（二）緣聲請人於民國93年間以繼承取得座落於臺北市○○區○○段一小段161地號持分為1000分之105、彰化縣彰化市○○○段牛稠子小段196之2地號持分為全部所有權，無償捐贈彰化縣員林鎮公所及另以繼承取得座落於烏日鄉○○段408地號持分為全部所有權，無償贈與臺中縣烏日鄉公所。聲請人於申報93年度綜合所得稅時以上述三筆土地之公告現值合計數為26,027,394元，申報

於一般扣除額項下之捐贈扣除額。而被稽徵機關於核定聲請人 93 年度綜合所得稅時以上述三筆土地公告現值之 16%計算核定減少原申報土地捐贈扣除額 21,863,011 元，應補繳本稅 7,060,504 元。聲請人不服，申請復查，遭原處分機關決定駁回。聲請人殊感不服，乃提起訴願，財政部仍不查予以駁回，聲請人不服，提起訴訟，經臺中高等行政法院判決駁回及最高行政法院裁定駁回。上述確定終局之裁判所適用於財政部台財稅字第 0920452464 號令、財政部台財稅字第 0930451432 號令、財政部台財稅字第 09404500070 號令、司法院釋字第 420 號解釋及司法院釋字第 287 號解釋所為之解釋，使聲請人認為於憲法上所保障人民之權利遭受不法侵害，發生有牴觸憲法第 7 條：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」、第 15 條：「人民之生存權、工作權及財產權，應予保障。」、第 19 條：「人民有依法律納稅之義務。」及第 22 條：「凡人民之其他自由及權利，不妨害社會秩序公共利益者，均受憲法之保障。」之疑義者，遂聲請解釋憲法。

（三）有關機關處理本案的主要文件及說明

聲請人檢呈有關機關處理本案的主要文件共四件（其說明請自詳）：

(1)復查決定書。

(2)訴願決定書。

(3)臺中高等行政法院第 95 年度訴字第 00441 號判決。

(4)最高行政法院 96 年度裁字第 03720 號裁定。

三、聲請解釋憲法的理由，以及聲請人對本案所主張的立場及見

解

（一）依中央法規標準法第 11 條規定：「法律不得牴觸憲法，命令不得牴觸憲法及法律。」

（二）按所得稅法第 17 條規定：「按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：一、免稅額……二、扣除額……（二）列舉扣除額：1.捐贈：對於教育……。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。」

（三）財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號令：「一、自 93 年 1 月 1 日起，個人以購入之土地捐贈，已提出土地取得成本確實證據者，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之計算，依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 之規定核實減除；……。三、個人以購入之土地捐贈未能提具土地取得成本確實證據或土地係受贈取得者，其捐贈列舉扣除金額之計算，稽徵機關得依本部核定之標準認定之。該標準由本部各地區國稅局參照捐贈年度土地市場交易情形擬訂，報請本部核定。」另財政部 93 年 5 月 21 日台財稅字第 0930451432 號令：「自本令發布之日起，個人以繼承之土地捐贈，除屬依本部 90 年 5 月 2 日台財稅字第 0900452891 號及 93 年 5 月 21 日台財稅字第 0930451431 號令規定，不計入遺產總額免徵遺產稅，並不得列報捐贈當年度綜合所得稅捐贈列舉扣除者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之計算，依本部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號令第 3 點規定之標準認定之」。及財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令：「93 年度個人捐贈土地列報

綜合所得稅捐贈列舉扣除金額認定標準：個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之 16%計算。」

（四）聲請人以繼承取得座落於臺北市○○區○○段一小段 161 地號持分 1000 分之 105、彰化縣彰化市○○○段牛稠子小段 196 之 2 地號持分為全部所有權，分別於 93 年 11 月 10 日及 93 年 12 月 17 日無償贈與（所有權移轉登記日期）彰化縣員林鎮公所，並取得彰化縣員林鎮公所函文發文日期：中華民國 93 年 12 月 29 日，發文字號：員鎮工字第 0930037893 號，主旨：「台端將座落臺北市○○區○○段一小段 161、彰化縣彰化市○○○段牛稠子小段 196 之 2 等地號土地，持分各 1000 分之 105、全所有權無償捐贈本鎮，已於 93 年 11 月 25 日、12 月 17 日登記為本鎮所有，並取得所有權狀及土地贈與所有權移轉契約書。捐贈總值依遺產及贈與稅法第 10 條規定，以本年度上項土地公告現值為準，謹致謝忱，並此證明。」及臺中縣烏日鄉公所函文，發文日期：中華民國 93 年 12 月 17 日，發文字號：烏鄉財字第 0930023331 號，主旨：「台端無償贈與本所烏日鄉○○段 408 地號，面積 352.59 平方公尺，其土地登記謄本影本業已收到，謹致謝忱，請 查照。」因上述三筆土地捐贈日期皆於 93 年度完成登記移轉，故聲請人乃依所得稅法第 17 條規定申報為聲請人 93 年度綜合所得稅列

舉扣除額下之捐贈扣除額，且依遺產及贈與稅法第 10 條規定及受贈單位「彰化縣員林鎮公所」出具之函文，受贈時財產價值之計算以時價為準，而土地則以「公告土地現值」為準，合計 26,027,394 元。即受贈單位既有無償獲贈利益 26,027,394 元，則相對於捐贈人即應享有同等之抵稅權，且依所得稅法第 17 條規定，對政府之捐獻不受金額之限制。聲請人實依上述法令規定提出申報綜合所得稅。

（五）按訴願決定書第 4 頁第三段第 4 行所言「按對於個人購地捐贈，申報綜合所得稅捐贈列舉扣除額，其捐贈金額之計算，所得稅法及其施行細則並未明文規定，以往均依據受贈機關核發給捐贈人函件上之土地權利價值（土地公告現值），列報捐贈列舉扣除」。誠如上述所言所得稅法及其施行細則對於綜合所得稅捐贈列舉扣除規定，僅於所得稅法第 17 條規定如下：「……1. 捐贈：……。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。」法令既已明定對政府之捐獻不受金額之限制，且被聲請人亦已自述「以往均依據受贈機關核發給捐贈人函件上之土地權利價值（土地公告現值），列報捐贈列舉扣除」，是以往年度依上開（土地公告現值）金額計算之捐贈扣除額皆為稅捐核課機關所認同，亦無違背法令之處。而稽徵機關逕以 93 年 5 月 21 日台財稅字第 0930451432 號令規定：「自本令發布之日起，個人以繼承之土地捐贈……依本部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號令第 3 點規定之標準認定之。」即以該捐贈土地公告現值之 16%計算可扣除金

額，在母法未有任何修改變動之下，卻僅因一則函令之公布而前後課稅核認方式大不同。該函令明顯已加諸法律所無之限制。稽徵機關 93 年 5 月 21 日前及 93 年 5 月 21 日後之認定核課標準天壤地別，差異高達 84%，行政行為之「誠信原則」及「法律秩序之安定性」何在？且明顯違反信賴保護原則及行政自我約束原則。

（六）憲法第 19 條規定：「人民有依法律納稅之義務。」另大法官會議釋字第 443 號、第 454 號、第 474 號、第 491 號、第 514 號、第 524 號、第 532 號、第 535 號解釋，對於「法律保留原則」亦有明確解釋在案：「全民健康保險為強制性之社會保險……若法律就保險關係之內容授權以命令為補充規定者，其授權應具體明確，且須為被保險人所能預見。」為大法官會議釋字第 524 號解釋。及「人民營業之自由為憲法上……依憲法第 23 條規定，均應以法律定之，其內容更須符合該條規定之要件。若其限制，於性質上得由法律授權以命令補充規定時，授權之目的、內容及範圍應具體明確，始得據以發布命令。」為大法官釋字第 514 號解釋。

（七）本案課稅之法源依據為所得稅法第 17 條規定：「……捐贈：對於……。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻：不受金額之限制。」該法令明文對政府之捐獻並無任何限制，是以並未授權以命令補充規定。相對法文中以明定對政府之捐獻：「不受金額之限制」，既無限制，何來授權，既無授權，行政機關又怎可逕行發布行政規則命令，而自行臆測解釋，且前後認定不一（92 年（含）以前用土地公告現值，93 年（含）以後則用土地公告現

值的 16%），明顯為達稅收而假租稅公平之名，毫無法治觀念，隨意侵害人民之財產權。依法納稅乃為人民之義務，請先依法定程序修法，如此人民必當心服口服。財政部所逕行發布之 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號令及 93 年 5 月 21 日台財稅字第 0930451432 號令及 94 年 2 月 18 日台財稅字第 0920452464 號令已明顯違反「法律保留原則」及大法官會議釋字第 514 號、第 524 號解釋之解釋文意旨而無效。

（八）按大法官會議釋字第 420 號解釋：「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。」另所得稅法第 83 條規定：「稽徵機關進行調查或複查時，納稅義務人應提示有關各種證明所得額之帳簿、文據；其未提示者：稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。」依所得稅法第 83 條規定，稽徵機關於核定納稅義務人所得時，應先盡調查之義務，並按所得稅法之各項規定，即依法行政原則核課。於調查核定過程中，若發現有規避稅負之情形，方得以適用大法官會議釋字第 420 號解釋之「實質課稅原則」，上開解釋文乃為就「個案」核定課稅時適用，即個案經依法調查時，若有形式上符合法律規定，但實際上已造成租稅規避或未依實際情形課稅時，方得以實質課稅原則核定課稅，而稽徵機關概以所謂土地公告現值 16%為扣除額，而不論年度、地區、經濟情況如何，全部通用，已違反所得稅法第 83 條規定及司法院釋字第 420 號解釋之適用。

（九）另按大法官會議釋字第218號解釋：「人民有依法律納稅之義務，憲法第十九條定有明文。國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。惟依此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。至於個人出售房屋，未能提出交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件者，財政部於67年4月7日所發(67)台財稅第32252號及於69年5月2日所發(69)台財稅第33523號等函釋示：「一律以出售年度房屋評定價格之百分之二十計算財產交易所得」，不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價格，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額自難切近實際，有失公平合理，且與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符，應自本解釋公布之日起六個月內停止適用。」依財政部93年5月21日台財稅字第0930451432號令：「自本令發布之日起，個人以繼承之土地捐贈，除屬依本部90年5月2日台財稅字第0900452891號及93年5月21日台財稅字第0930451431號令規定，不計入遺產總額免徵遺產稅，並不得列報捐贈當年度綜合所得稅捐贈列舉扣除者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之計算，依本部92年6月3日台財稅字第0920452464號令第3點規定之標準認定之。」及財政部94年2月18日台財稅字第09404500070號令：「93年度個人捐贈

土地列報綜合所得稅捐贈列舉扣除金額認定標準：個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之16%計算。」之規定，不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按土地公告現值以固定不變之百分比(16%)，推計納稅義務人之所得額自難切近實際，有失公平合理。實已違背大法官會議釋字第218號解釋。

（十）就系爭土地—臺北市○○區○○段一小段161地號持分1000分之105雖是聲請人於繼承取得，乃是由被繼承人於92年5月13日以7,970,755元買入（請詳附件九：土地買賣契約），已有明確之購入成本，若此土地以被繼承人之身分捐贈，依財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號令，則可以購入成本作為綜合所得稅捐贈列舉扣除金額，但若此土地以聲請人（繼承人）身分捐贈，則依財政部94年2月18日台財稅字第09404500070號令，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之16%計算，同一捐贈之土地，於不同之對象，在適用於同一所得稅法及相關函釋規定下，竟產生不同之抵稅權，豈合乎中華民國憲法第7條：「中華民國人民，無分男女、宗教、種族、階級、黨派，在法律上一律平等。」之原則。另於臺中高等行政法院判決第14頁中第4行之說明：「常會有高所得者以低價購入公共設施保留地或道路用地，捐贈政府後，再以捐贈土地之公告現值列報綜合所得稅捐贈列舉扣除，以規避綜合所得稅負，造成

租稅不公及國家鉅額稅收損失」。上述土地購入之成本為7,970,755元，依捐贈給彰化縣員林鎮公所之土地登記謄本上所載公告現值為7,897,138元（請詳附件十：土地登記謄本），故並無以低價購入而以較高之公告現值列報綜合所得稅捐贈列舉扣除，以規避綜合所得稅負之情形，望請明查，是否基於憲法第22條之規定，在不妨害社會秩序公共利益者下，凡人民之其他自由及權利，均受憲法之保障。

（十一）依訴願決定書第4頁第三段第7行所言「……高所得者藉由公共設施保留地、道路用地等之市價約為土地公告現值16%之特性，……」而有依財政部94年2月18日台財稅字第09404500070號令，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之16%計算之適用，本案中就系爭土地一臺北市○○區○○段一小段161地號持分1000之105之購買成本與公告現值相當，若僅依稽徵機關所認知之市價約為公告現值16%之特性，以一概全，未免有失公允，豈合乎依司法院釋字第420號解釋衡酌實質課稅之公平原則及稅捐稽徵機關如何主張依司法院釋字第287號解釋於發現原適用法律之原則，不符合公平原則，而就法律之適用方法，另為解釋以期符合全民公平原則。另依平均地權條例第四十七條之二規定：「依法免徵土地增值稅之土地，主管稅捐機關應依左列規定核定其移轉現值並發給免稅證明，以憑辦理土地所有權移轉登記：一、依第三十五條規定免徵土地增值稅之公有土地，以實際出售價額為準。但各級政府贈與或受贈之土地，以贈與契約訂約日當期之公告土地現值為準。二、

依第三十五條之一規定免徵土地增值稅之私有土地，以贈與契約訂約日當期之公告土地現值為準。三、依第三十六條規定免徵土地增值稅之繼承土地，以繼承開始時當期之公告土地現值為準。四、依第四十二條之一第二項規定免徵土地增值稅之抵價地，以區段徵收時實際領回抵價地之地價為準。」另按遺產及贈與稅法第10條規定：「遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準；第一項所稱時價，土地以公告土地現值或評定標準價格為準；房屋以評定標準價格為準。」聲請人所繼承本案之土地，乃以繼承時土地之公告現值為土地之價值，併入遺產稅申報。及依土地稅法第30條規定：「土地所有權移轉或設定典權，其申報移轉現值之審核標準，依左列規定：一、申報人於訂定契約之日起三十日內申報者，以訂約日當期之公告土地現值為準。」亦規定以土地之公告現值為移轉價格。是以土地之「公告現值」乃為土地當時之時價，非為無據。於臺中高等行政法院判決第15頁中第25行之說明：「末查所得稅法與遺產及贈與稅法各有其不同構成要件，稽徵機關以土地公告現值計算遺產或贈與價值，倘繼承人或受贈人以該遺產或受贈財產抵繳遺產稅或贈與稅，稽徵機關不得有雙重之認定標準，自應以其核定之遺產或贈與財產價值，抵繳遺產稅或贈與稅，此際因該繼承或贈與之土地，計算其價值與其抵繳之金額相同，不發生不公平之問題。至於捐贈土地以之扣除綜合所得稅，因所得稅法規定有關捐贈、醫藥及生育費、災害損失、財產交易損失等，均係以實際支付金額，作為

列報之基礎，此與遺產及贈與稅法規定之情形不同」。上述系爭三筆土地已於財政部中區國稅局發給之遺產稅免稅證明書中依其公告現值列入遺產總額中計算其遺產稅，若以判決所載，倘繼承人以該遺產抵繳遺產稅，稽徵機關不得有雙重之認定標準，自應以其核定之遺產或贈與財產價值，抵繳遺產稅或贈與稅，此際因該繼承之土地，計算其價值與其抵繳之金額相同，不發生不公平之問題。惟卻尚未考量繼承人是否須要列報捐贈土地而不計入作遺產總額之情形，或者也不須要用到全部土地來扣除，試想，同一筆捐贈土地，對同一納稅義務人於要徵課遺產稅時即以公告現值來認定，要列舉扣除綜合所得稅時即以土地公告現值之16%計算，適用兩種法律下對該土地價值有不同之認定標準，繼承時財產價值為公告現值，繼承後財產價值僅為公告現值之16%，人民將何所適從，又豈合乎憲法第15條人民之財產權應予保障及第22條凡人民之其他自由及權利，不妨害社會秩序公共利益者，均受憲法之保障之規定。再者，若被繼承人未於生前購置土地而保留同等值現金由聲請人（繼承人）繼承，俟後再由該聲請人（繼承人）以同一公告現值購買該土地，依財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號令、財政部93年5月21日台財稅字第0930451432號令及財政部94年2月18日台財稅字第09404500070號令，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依購買成本（即土地公告現值）為主，若該土地是聲請人（繼承人）以繼承方式取得，則其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額僅能以公告現值之16%計算，同一捐贈之土地（皆以

公告現值取得），對同一納稅義務人，在適用於同一所得稅法及相關函釋規定下，亦產生不同之抵稅權。又豈合乎依司法院釋字第420號解釋規定涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神：依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之及依司法院釋字第287號解釋於發現原適用法律之原則，不符合公平原則，而就法律之適用方法，另為解釋以期符合全民公平原則之規定。

（十二）又法律構成要件係以文字表達。惟法律構成要件所適用之文字，其內容精確程度不一，有較為確定者，有較為不確定者。除有關數量、時間或地點之概念，其內容一般可稱明確外，其他之法律概念，則皆具有多重含義以及某種程度之不明確（註一）。由於構成要件如具有不確定法律概念，方有行政機關針對此內容特別空泛及不明確之法律概念加以闡述而發布【解釋性行政規則】。唯所得稅法第17條第1項第2款第2目之1【捐贈：對於教育、文化、公益、慈善機關或團體之捐贈……不受金額限制】之規定內容，業已相當明確，不僅財政部不必發布行政規則加以解釋之必要，且納稅義務人亦無法預期上開條文係不確定法律概念，而有發布解釋性行政規則之必要。換言之，上開財政部所發布之行政規則如92年6月3日台財稅字第0920452464號以及93年5月21日台財稅字第0930451432號令，不具合法性。而稅捐稽徵機關依據不具合法性之行政規則作為課稅依據，業已違反憲法保障人民財產權之規定，上開行政規則業已違反租稅法律主義及憲法規定。（註一：陳敏，《行政法總論》第

四版第194頁，引用Vgl.Archerberg.Allg.VwR^2，§18R dnr.39.)

（十三）容上所述，聲請人認為確定終局裁判所適用的法律或命令，發生有牴觸憲法疑義的內容，爰謹懇請貴院大法官會議惠予違憲審查，以保障憲法上人民應有之權利及義務，至為感禱。

（十四）附件一：復查申請書。

附件二：復查決定書。

附件三：訴願書。

附件四：訴願決定書。

附件五：行政訴訟起訴狀及理由狀。

附件六：臺中高等行政法院95年11月20日95年度訴字第00441號判決影本乙份。

附件七：行政訴訟上訴狀。

附件八：最高行政法院96年12月14日96年度裁字第03720號裁定影本乙份。

附件九：土地買賣契約影本乙份。

附件十：土地登記謄本。

附件十一：財政部台財稅字第0920452464號令。

附件十二：財政部台財稅字第0930451432號令。

附件十三：財政部台財稅字第09404500070號令。

謹 致

具狀人：王瑞宏

中 華 民 國 97 年 1 月 15 日

（附件六）

臺中高等行政法院判決　　95年度訴字第00441號

原　　告 王 瑞 宏

訴訟代理人 張 進 德 會計師

被　　告 財政部臺灣省中區國稅局

代 表 人 鄭 宗 典

訴訟代理人 丁 文 娟

黃 美 惠

上列當事人間因綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國 95 年 6 月 23 日台財訴字第 09500225670 號訴願決定，提起行政訴訟。本院判決如下：

主　文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事　實

一、事實概要：

原告民國（以下同）93 年度綜合所得稅結算申報，列報土地捐贈扣除額新臺幣（以下同）39,324,674 元，經被告所屬沙鹿稽徵所審查結果，就其中原告以買賣取得部分金額共計 13,297,280 元，予以認列，其於坐落臺北市○○區○○段 1 小段 161 地號、彰化縣彰化市○○○段牛稠子小段 196-2 地號及臺中縣烏日鄉○○段 408 地號計 3 筆土地捐贈係原告繼承取得，依財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令頒布之認定標準，應按該 3 筆土地公告現值 26,027,394 元之 16%計算核定原告系爭 3 筆土地之可扣除金額為

4,164,383 元，併入原告其他土地捐贈，核定原告全部土地捐贈之扣除額為 17,461,663 元，綜合所得總額 38,944,374 元，綜合所得淨額 20,927,760 元，補徵應納稅額 7,060,504 元。原告就其捐贈系爭 3 筆土地，被告核定之扣除額僅為 4,164,383 元部分不服，申請復查，未獲變更，向財政部提起訴願，遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、兩造聲明：

（一）原告聲明求為判決：

1.訴願決定及原處分均撤銷。

2.訴訟費用由被告負擔。

（二）被告聲明求為判決：

1.原告之訴駁回。

2.訴訟費用由原告負擔。

三、兩造之陳述：

（一）原告部分：

1.按所得稅法第 17 條規定：「按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：一、免稅額……二、扣除額……（二）列舉扣除額：1.捐贈：對於教育……。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。」、中央法規標準法第 11 條規定：「法律不得牴觸憲法，命令不得牴觸憲法或法律……」、財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號令：「一、自 93 年 1 月 1 日起，個人以購入之土地捐贈，已提出土地取得成本確實證據者，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之計算，依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目

之1之規定核實減除；……。三、個人以購入之土地捐贈未能提具土地取得成本確實證據或土地係受贈取得者，其捐贈列舉扣除金額之計算，稽徵機關得依本部核定之標準認定之。該標準由本部各地區國稅局參照捐贈年度土地市場交易情形擬訂，報請本部核定。」另財政部 93 年 5 月 21 日台財稅字第 0930451432 號令：「自本令發布之日起，個人以繼承之土地捐贈，除屬依本部 90 年 5 月 2 日台財稅字第 0900452891 號及 93 年 5 月 21 日台財稅字第 0930451431 號令規定，不計入遺產總額免徵遺產稅，並不得列報捐贈當年度綜合所得稅捐贈列舉扣除者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之計算，依本部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號令第 3 點規定之標準認定之。」及財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令：「93 年度個人捐贈土地列報綜合所得稅捐贈列舉扣除金額認定標準：個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之 16% 計算。」

2.原告於民國 90 年間繼承取得座落於臺北市○○區○○段一小段 161 地號持分 1000 分之 105、彰化縣彰化市○○○段牛稠子小段 196 之 2 地號持分為全部所有權、臺中縣烏日鄉○○段 408 地號持分為全部所有權，分別於 93 年 11 月 10 日及 93 年 12 月 17 日無償贈與彰化縣員林鎮公所、於 93 年 11 月 15 日無償贈與

臺中縣烏日鎮公所，並取得彰化縣員林鎮公所 93 年 12 月 29 日員鎮工字第 0930037893 號函：「台端將座落臺北市○○區○○段一小段 161 地號、彰化縣彰化市○○○段牛稠子小段 196 之 2 等地號土地，持分各 1000 分之 105、全部所有權無償捐贈本鎮，已於 93 年 11 月 25 日、12 月 17 日登記為本鎮所有，並取得所有權狀及土地贈與所有權移轉契約書。捐贈總值依遺產及贈與稅法第 10 條規定，以本年度上項土地公告現值為準，謹致謝忱，並此證明。」及臺中縣烏日鄉公所 93 年 12 月 17 日烏鄉財字第 0930023331 號函：「台端無償贈與本所烏日鄉○○段 408 地號，面積 352.59 平方公尺，其土地登記謄本影本業已收到，謹致謝忱，請查照。」因上述三筆土地捐贈日期皆於 93 年度完成登記移轉，故原告乃依所得稅法第 17 條規定申報為原告 93 年度綜合所得列舉扣除額項下之捐贈扣除額，且依遺產及贈與稅法第 10 條規定及受贈單位出具之函文，受贈時財產價值之計算以時價為準，而土地則以「公告土地現值」為準，合計 26,027,394 元。即受贈單位既有無償獲贈利益 26,027,394 元，則相對於捐贈人即應享有同等之抵稅權，且依所得稅法第 17 條規定，對政府之捐獻不受金額之限制，原告實依上述法令規定提出申報綜合所得稅，依行政程序法第 4 條規定：「行政行為應受法律及一般法律原則之拘束。」，原處分應予撤銷。

3.訴願決定理由稱：「……三、……按對於個人購地捐贈，申報綜合所得稅捐贈列舉扣除額，其捐贈金額之

計算，所得稅法及其施行細則並未明文規定，以往均依據受贈機關核發給捐贈人函件上之土地權利價值（土地公告現值），列報捐贈列舉扣除」云云。惟查，對於綜合所得稅捐贈列舉扣除規定，按上開所得稅法第 17 條規定，已明定對政府之捐獻不受金額之限制，且被告亦已自述「以往均依據受贈機關核發給捐贈人函件上之土地權利價值（土地公告現值），列報捐贈列舉扣除」，是以往年度依上開（土地公告現值）金額計算之捐贈扣除額皆為稅捐核課機關所認同，亦無違背法令之處。而被告逕以上開財政部 93 年 5 月 21 日台財稅字第 0930451432 號令規定，即以該捐贈土地公告現值之 16% 計算可扣除金額，在母法未有任何修改變動之下，卻僅因一則函令之發布而前後課稅核認方式大不同，該函令明顯已加諸法律所無之限制，被告 93 年 5 月 21 日前及 93 年 5 月 21 日後之認定核課標準天壤地別，差異高達 84% ，何況原告取得系爭公共設施保留地是在財政部 92 年 6 月 3 日令發布之前，依據該解釋函令作為課稅標準，違反誠信原則、法律秩序之安定性、法律不溯及既往原則、信賴保護原則及行政自我拘束原則。

4.按遺產及贈與稅法第 10 條之規定，原告所繼承本案之土地，乃以繼承時土地之公告現值為土地之價值，併入遺產稅申報。另依土地稅法第 30 條亦規定以土地之公告現值為移轉價格，是原告以土地之「公告現值」乃為土地當時之時價，並非為無據。被告係以上開財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號令作為

依據，但該號令違反遺產及贈與稅法第 10 條之規定，因該條文並未限制捐贈土地之價值不能全數作為捐贈之扣除額，營利事業取得土地的成本需按帳載及憑證，至於個人因為不需設立帳簿憑證，都以土地公告現值為土地時價，作為各種稅捐課稅基礎。

5.按司法院釋字第 218 號解釋：「人民有依法律納稅之義務，憲法第 19 條定有明文。國家依法課徵所得稅時，納稅義務人應自行申報，並提示各種證明所得額之帳簿、文據，以便稽徵機關查核。凡未自行申報或提示證明文件者，稽徵機關得依查得之資料或同業利潤標準，核定其所得額。此項推計核定方法，與憲法首開規定之本旨並不牴觸。惟依此項推計核定方法估計所得額時，應力求客觀、合理，使與納稅義務人之實際所得相當，以維租稅公平原則。至於個人出售房屋，未能提出交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件者，財政部於 67 年 4 月 7 日所發(67)台財稅第 32252 號及於 69 年 5 月 2 日所發(69)台財稅第 33523 號等函釋示：「一律以出售年度房屋評定價格之百分之二十計算財產交易所得」，不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價格，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額自難切近實際，有失公平合理，且與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符，應自本解釋公布之日起六個月內停止適用。」上開財政部 93 年 5 月 21 日台財稅字第 0930451432 號令及財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令，不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按土

地公告現值以固定不變之百分比(16%)，推計納稅義務人之所得額自難切近實際，有失公平合理，實已違背司法院釋字第 218 號之解釋。

6.退而言之，依上述財政部 92 年 6 月 3 日及 93 年 5 月 21 日之令，買賣尚可提示土地取得成本為捐贈扣除額核實減除，而贈與或繼承，則不論受贈及繼承前之土地取得成本為何，一概以土地公告現值的 16% 為捐贈扣除額，不謹加諸法律所無之限制，亦違反租稅公平原則。

7.基上所陳，本件原處分、復查及訴願決定之認事用法均有違誤，嚴重損害原告之權益至深且鉅，請判決如訴之聲明。

（二）被告部分：

1.按「納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額……（二）列舉扣除額：1．捐贈：對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。」為所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 所明定，次按「自 93 年 1 月 1 日起……三、個人以購入之土地捐贈未能提具土地取得成本確實證據或土地係受贈取得者，其捐贈列舉扣除金額之計算，稽徵機關得依本部核定之標準認定之。該標準由本部各地區國稅局參照捐贈年度土地市場交易情形擬訂，報請本部核定。」、「個人以繼承之土地捐贈……其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之計算，依本部 92 年 6 月 3 日台

財稅字第 0920452464 號令第 3 點規定之標準認定之。」、「93 年度個人捐贈土地列報綜合所得稅捐贈列舉扣除金額認定標準，個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之 16% 計算。」為財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號令、93 年 5 月 21 日台財稅字第 0930451432 號令及 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令所明釋。

2.原告 93 年度列報土地捐贈扣除額 39,324,674 元，經被告機關所屬沙鹿稽徵所以其中臺北市○○區○○段 1 小段 161 地號、彰化縣彰化市○○○段牛稠子小段 196-2 地號及臺中縣烏日鄉○○段 408 地號等 3 筆土地捐贈因係原告繼承取得，依財政部核定 93 年度認定標準，按該 3 筆土地公告現值 26,027,394 元之 16%計算可扣除金額 4,164,383 元，核定土地捐贈扣除額 17,461,663 元【39,324,674 元-(26,027,394 元-4,164,383 元)】。原告主張其於 93 年間以繼承取得上開 3 筆土地，無償捐贈彰化縣員林鎮公所及臺中縣烏日鄉公所，已於 93 年度完成登記移轉，依遺產及贈與稅法第 10 條規定及受贈單位彰化縣員林鎮公所出具之函文，受贈時財產價值之計算以時價為準，土地則以公告現值為準，受贈單位既無償獲贈依遺產及贈與稅法規定之利益，相對贈與人應有同等之抵稅權云云。經被告復查決定以，查原告 93 年度將其繼承取得之公共設施

保留地臺北市○○區○○段 1 小段 161 地號、彰化縣彰化市○○○段牛稠子小段 196-2 地號等 2 筆土地捐贈予彰化縣員林鎮公所及臺中縣烏日鄉○○段 408 地號土地捐贈予臺中縣烏日鄉公所，並辦妥登記，有遺產稅免稅證明書、彰化縣員林鎮公所及臺中縣烏日鄉公所函、土地登記影本可稽，依前揭規定，原核定捐贈扣除額按該 3 筆土地公告現值之 16% 計算並無不合，乃予維持，原告不服，提起訴願，財政部亦持與被告相同之論見，予以駁回。

3.訴訟意旨略謂：原告主張其於 93 年間以繼承取得臺北市○○區○○段 1 小段 161 地號、彰化縣彰化市○○○段牛稠子小段 196- 2 地號及臺中縣烏日鄉○○段 408 地號等 3 筆土地，無償捐贈予彰化縣員林鎮公所及臺中縣烏日鄉公所，已於該年度完成登記移轉，依遺產及贈與稅法第 10 條規定及受贈單位所出具之函文，受贈時財產價值之計算以時價為準，土地則以公告現值為準，受贈單位既無償獲贈依遺產及贈與稅法規定之利益 26,027,394 元，相對於贈與人應有同等之抵稅權，且所得稅法已明定對政府之捐贈不受金額之限制，被告逕以解釋函令加諸法律所無之限制，有違租稅公平原則云云。

4.查行政解釋係在補充法令之效力，當法律有意義不明或不備時，或法條文字雖無明文規定，而依論理顯然含有其意義等情況時，均得就法律予以作解釋。按對於個人購地捐贈，申報綜合所得稅捐贈列舉扣除額，其捐贈金額之計算，所得稅法及其施行細則並未明文

規定，以往均依據受贈機關核發給捐贈人函件上之土地權利價值（土地公告現值），列報捐贈列舉扣除，導致高所得者藉由公共設施保留地、道路用地等之市價約為土地公告現值 16%之特性，大量購置後捐贈予政府後，再以捐贈土地之公告現值列報綜合所得稅捐贈列舉扣除額，以規避綜合所得稅負，造成租稅不公及國家鉅額稅收損失。所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目列舉扣除額中，除保險費、購屋借款利息、房屋租金支出應於規定之限額內核實列報外，有關捐贈、醫藥及生育費、災害損失、財產交易損失等，依法均應以實際支付金額，作為列報之基礎，個人購地捐贈者，其捐贈金額之列報，自應以土地之取得成本為準，從而，財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號令釋，個人以購入之土地捐贈，列舉扣除金額之計算，已提出土地取得成本者，以土地之取得成本為準；未能提出土地取得成本或土地係受贈取得者，依財政部參照捐贈年度土地市場交易情形核定之標準認定之。次按以繼承之土地（公共設施保留地）捐贈，申報綜合所得稅捐贈列舉扣除額，其捐贈金額之計算，如准其按公告土地現值申報列舉扣除額，不啻提供高所得者於生前購入公共設施保留地留供其繼承人避稅之租稅規劃空間，從而財政部 93 年 5 月 21 日台財稅字第 0930451432 號令釋，乃補充規定個人以繼承之土地捐贈，依財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號令第 3 點規定之標準認定之。上開令釋，乃財政部基於中央財稅主管機關職權，就所得稅法第 17 條第 1

項第 2 款第 2 目之 1 捐贈列舉扣除金額計算之解釋，用以符合其立法意旨，並未增加該法條規定所無之限制；而財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令則係依上開令釋意旨，核定 93 年度個人捐贈土地列報捐贈列舉扣除金額認定之標準為土地公告現值之 16% ，僅為就未能提出土地取得成本或土地係受贈取得者所為補充財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號令第 3 點所釋之認定標準。本件被告依首揭令釋意旨及認定標準，按系爭土地公告現值之 16% 計算土地捐贈扣除額，自屬依法行政，原告所訴委無足採。

理　由

一、本件原告 93 年度捐贈多筆土地予地方政府，其綜合所得稅結算申報，列報土地捐贈扣除額共計 39,324,674 元，經被告所屬沙鹿稽徵所審查結果，就其中原告以買賣取得部分金額共計 13,297,280 元，予以認列，至於原告其餘捐贈之坐落臺北市○○區○○段 1 小段 161 地號、彰化縣彰化市○○○ 段牛稠子小段 196-2 地號及臺中縣烏日鄉○○段 408 地號計 3 筆土地，係原告繼承取得，依財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令頒布之認定標準，應以該 3 筆土地之公告現值 26,027,394 元之 16%計算可扣除金額計 4,164,383 元，與原告捐贈其他以買賣取得之土地，核定原告全部土地捐贈可扣除額為 17,461,663 元。原告就被告核定系爭 3 筆土地捐贈之扣除額，係按土地公告現值 26,027,394 元之 16%計算可扣除為 4,164,383 元部分不服，主張被告應依系爭 3 筆土地公

告現值全額計算可扣除額，經申請復查及提起訴願俱被駁回後，提起本件行政訴訟。

二、原告起訴意旨略稱：被告以系爭3筆土地公告現值之16%計算原告綜合所得稅之可扣除額，係依據財政部函釋意旨，以土地公告現值之16%計算可扣除額，惟查中央法規標準法第11條規定：「法律不得牴觸憲法，命令不得牴觸憲法或法律……」，所得稅法第17條規定：「按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：一、免稅額……二、扣除額……（二）列舉扣除額：1.捐贈：對於教育……。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。」原告於93年間以繼承取得之系爭3筆土地，無償捐贈彰化縣員林鎮公所及臺中縣烏日鄉公所，已於93年度完成移轉登記，依遺產及贈與稅法第10條規定及受贈單位彰化縣員林鎮公所出具之函文，繼承或受贈時財產價值之計算以時價為準，土地則以公告現值為準，受贈單位既無償獲贈依遺產及贈與稅法規定之利益，相對贈與人應有同等之抵稅權，依所得稅法第17條規定，對政府之捐贈不受金額之限制，且被告亦已自述「以往均依據受贈機關核發給捐贈人函件上之土地權利價值（土地公告現值），列報捐贈列舉扣除」，是以往年度依上開（土地公告現值）金額計算之捐贈扣除額皆為稅捐核課機關所認同，亦無違背法令之處。而被告逕以財政部93年5月21日台財稅字第0930451432號令規定，即以系爭捐贈土地公告現值之16%計算可扣除金額，在母法未有任何修改變動之下，僅因一則函令之發布而前後課稅核認方式大不同，上開財政部之函令明顯已加諸法律所無之限制，亦因而致93年5月

21 日前後之認定核課標準產生天壤地別，差異高達 84% ，何況原告取得系爭公共設施保留地是在財政部 92 年 6 月 3 日令釋發布之前，依據該解釋函令作為課稅標準，違反誠信原則、法律不溯及既往原則、信賴保護原則及行政自我拘束原則。且原告繼承系爭 3 筆土地，係以繼承時土地之公告現值為土地之價值，併入遺產稅申報，另土地稅法第 30 條亦規定以土地之公告現值為移轉價格，是原告以土地之「公告現值」為土地之時價，並非無據。遺產及贈與稅法第 10 條，並未限制捐贈土地之價值不能全數作為捐贈之扣除額，財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號令違反該條之規定。且司法院釋字第 218 號解釋以財政部於 67 年 4 月 7 日所發(67)台財稅第 32252 號及於 69 年 5 月 2 日所發(69)台財稅第 33523 號等函釋，對於個人出售房屋，未能提出交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件者，一律以出售年度房屋評定價格之 20% 計算財產交易所得，不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價格，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額自難切近實際，有失公平合理，且與所得稅法所定推計核定之意旨未盡相符，應自本解釋公布之日起六個月內停止適用。由上開司法院解釋知上開財政部 93 年 5 月 21 日台財稅字第 0930451432 號及財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令，不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按土地公告現值以固定不變之 16% 核定可扣除額，顯失公平，並違背司法院釋字第 218 號之解釋云云。

三、按行為時所得稅法第 13 條規定：「個人之綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計

徵之。」同法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 規定：「按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：……二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額：……（二）列舉扣除額：1.捐贈：對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。」是所得稅法對於個人購地捐贈，申報綜合所得稅之列舉扣除額應如何計算，並未明文規定，以往稽徵機關依據受贈機關核發給捐贈人函件上之土地權利價值（土地公告現值），列報捐贈列舉扣除，以致常有高所得者以低價購入公共設施保留地或道路用地等，捐贈政府後，再以捐贈土地之公告現值列報綜合所得稅捐贈列舉扣除，以規避綜合所得稅負，造成租稅不公及國家巨額稅收損失。經查所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目列舉扣除額中，除保險費、購屋借款利息、房屋租金支出應於規定之限額內核實列報外，有關捐贈、醫藥及生育費、災害損失、財產交易損失等，依法均應以實際支付金額，作為列報之基礎，個人購地捐贈者，其捐贈金額之列報，自應以土地之取得成本為準，財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號令意旨，乃就個人以購入之土地捐贈政府者，其列舉扣除金額之計算，如已提出土地取得成本者，以土地之取得成本為準；未能提出土地取得成本或土地係受贈取得者，規定稽徵機關應參照捐贈年度土地市場交易情形核定之標準認定之，按「涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平

原則為之。」（司法院釋字第 420 號解釋參照）財政部上開規定，並未違反上開法理，自無違反法律之規定。至於以繼承之土地（公共設施保留地）捐贈，申報綜合所得稅捐贈列舉扣除額，其捐贈金額之計算，如准其按公告土地現值申報列舉扣除額，則高所得者即得於生前購入公共設施保留地，留供其繼承人避稅之租稅規劃空間，故財政部 93 年 5 月 21 日台財稅字第 0930451432 號令，乃補充規定個人以繼承或贈與取得之土地捐贈，依財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號令第 3 點規定之標準認定之。按行政解釋係在補充法令之效力，當法律之意義不明或不備，或法條文字雖無明文規定，而依論理顯然含有其意義等情況時，均得就法律予以作解釋。依司法院釋字第 287 號解釋意旨，行政主管機關就行政法規所為釋示，係闡明法規原意，應自法規生效日起有其適用。本件財政部上開解釋，乃財政部基於中央財稅主管機關職權，就所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 捐贈列舉扣除金額計算之解釋，用以符合其立法意旨及租稅公平原則；而財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令，則係依上開解釋意旨，核定 93 年度個人捐贈土地列報捐贈列舉扣除金額認定之標準為土地公告現值之 16% ，僅為就未能提出土地取得成本或土地係受贈取得者所為補充財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號令第 3 點之認定標準。本件被告依上開財政部函釋意旨及認定標準，對於原告已提出土地取得成本者，按原告捐贈土地所取得之成本計算，扣除所得，至於系爭 3 筆土地因原告係以繼承取得，並無取得成本，乃依財政部上開解釋，以公告現值之 16% 計算土地捐贈扣除額，並非限制原告捐贈政府之金

額，自屬依法行政；且被告並非先准原告以全額扣除後，嗣又不准原告以全額扣除，自無違反誠信原則。且本件並非法律變更處罰規定，而係主管機關發現原適用法律之原則，不符合公平原則，而就法律之適用方法，另為解釋以期符合全民公平原則。又原告取得系爭土地之時間雖在財政部上開解釋之前，惟原告申請以之扣除所得稅之時間，則在財政部上開解釋之後，亦無違反法律不溯及既往原則、信賴保護原則及行政自我拘束原則。末查所得稅法與遺產及贈與稅法各有其不同構成要件，稽徵機關以土地公告現值計算遺產或贈與價值，倘繼承人或受贈人以該遺產或受贈財產抵繳遺產稅或贈與稅，稽徵機關不得有雙重之認定標準，自應以其核定之遺產或贈與財產價值，抵繳遺產稅或贈與稅，此際因該繼承或贈與之土地，計算其價值與其抵繳之金額相同，不發生不公平之問題。至於捐贈土地以之扣除綜合所得稅，因所得稅法規定有關捐贈、醫藥及生育費、災害損失、財產交易損失等，均係以實際支付金額，作為列報之基礎，此與遺產及贈與稅法規定之情形不同。系爭3筆土地，原告如於繼承時以之抵繳遺產稅，其抵繳金額自應以稽徵機關核定其價值（即公告現值）予以抵繳；惟原告如以之作為扣抵綜合所得稅，因所得稅法規定係以實際支付金額，作為列報之基礎，自與原告繼承時，遺產及贈與稅法如何計算其遺產價值無關。又財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號令敘明個人以購入之土地捐贈，未能提具土地取得成本確實證據或土地係受贈取得者，其捐贈列舉扣除金額之計算，稽徵機關得依該部核定之標準認定之，並載明該標準由該部所屬各地區國稅局參照捐贈年度土地市場交易情形擬訂，報請該部核定。

足徵財政部係依各地區國稅局參照捐贈年度土地市場交易情形擬訂之標準，報請財政部核定，並非一律以固定之百分比核算，系爭 93 年度捐贈列舉扣除金額之計算，即係依據財政部 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令核示之標準計算，並非一成不變，且各地區土地之公告現值，因其繁榮程度之不同，其公告現值即有明顯不同，故雖以同一百分比計算之金額，所得之金額亦不相同，此與司法院釋字第 218 號解釋，對財政部於 67 年 4 月 7 日台財稅第 32252 號及於 69 年 5 月 2 日台財稅第 33523 號等函釋，對於個人出售房屋，未能提出交易時實際成交價格及原始取得之實際成本之證明文件者，一律以出售年度房屋評定價格之 20% 計算財產交易所得，不問年度、地區、經濟情況如何不同，概按房屋評定價格，以固定不變之百分比，推計納稅義務人之所得額之情形，並不相同，原告指其違反司法院釋字第 218 號解釋意旨，亦屬誤解。

四、綜上所述，本件原處分並無違誤，訴願決定予以維持，亦無不合；原告訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

據上論結，本件原告之訴為無理由，依行政訴訟法第 195 條第 1 項後段、第 98 條第 3 項前段，判決如主文。

中　華　民　國　9　5　年　1　1　月　2　0　日

（本件聲請書其餘附件略）

抄李慶雄釋憲聲請書　　（　　101年2月29日）

茲依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款及第 8 條第 1 項之規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如下:

壹、聲請解釋憲法之目的

為就確定終局判決適用之法律及命令發生牴觸憲法之疑義，致人民於憲法上所保障之權利遭受不法侵害，質言之，本件聲請解釋之目的，即為（一）財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號及財政部95年2月15日台財稅字第09504507680號令（附件三），不當限縮所得稅法第17條第1項第2款第2目之1、遺產及贈與稅法第10條第1項、第3項及土地稅法第30條之1第1款之規定，致聲請人94年度綜合所得稅需多繳納新台幣（以下同）1,411,330元，並處1,411,330元有牴觸憲法第19條、第15條、第7條等之疑義，並涉及憲法第172條「命令與憲法或法律牴觸者無效」之規定，及所得稅法第110條、行政罰法第26條牴觸法律明確性等而聲請解釋。

貳、疑義之性質與經過，及涉及之憲法條文

一、緣聲請人李慶雄於94年度綜合所得稅結算申報，列報土地對政府捐贈列舉扣除額新台幣（下同）4,201,272元。詎財政部臺灣省中區國稅局以聲請人未能提示系爭土地取得成本確實證明，乃依財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號及財政部95年2月15日台財稅字第09504507680號令，核定聲請人上開土地捐贈扣除額590,000元，補徵稅額1,411,330元，並按所漏稅額處1倍罰鍰1,411,330元。聲請人對土地捐贈扣除額本稅及罰鍰項目不服，循序提起復查、訴願及行政訴訟，業經臺中高等行政法院100年度訴字第207號判決及最高行政法院101年度判字第104號判決駁回部分上訴而本稅及部分罰鍰（10萬元）判決確定。惟最高行政法院101年度判字第104號判決

竟拒絕適用遺產及贈與稅法第10條及土地稅法第30條之1規定，仍援引財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號及財政部95年2月15日台財稅字第09504507680號令：「個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，……其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之16%計算。」及檢察官緩起訴所載，認定聲請人94年度土地捐贈扣除額為590,000元。

二、按司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款規定:「人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法。」查聲請人與財政部臺灣省中區國稅局間之綜合所得稅事件，涉及人民之憲法上所保障之財產權，業經最高行政法院 101 年度判字第 104 號判決駁回本稅及部分罰鍰確定，上開行政法院判決直接適用財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號及財政部 95 年 2 月 15 日台財稅字第 09504507680 號令，聲請人已依法定程序窮盡審級救濟途徑，今以最高行政法院 101 年度判字第 104 號判決為確定終局判決，就其所適用之上開二則財政部令及所得稅法第 110 條與行政罰法第 26 條之合憲性聲請解釋。(參照司法院大法官釋字第 615 號解釋理由書第 1 段)。為此，爰依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款之規定，聲請解釋憲法。

叁、聲請解釋憲法的理由及聲請人對本案所主張的立場與見解

本件確定終局判決所適用之財政部92年6月3日台財稅

字第0920452464號及財政部95年2月15日台財稅字第09504507680號令（下稱系爭二令），有下列形式及實質合憲性牴觸憲法之情形：

一、系爭二令違反法律保留原則及租稅法定主義等：

（一）按憲法第19條規定，人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法、及納稅期間等項而負納稅之義務（釋字第217號解釋參照），此乃租稅法定主義（亦有稱之為租稅法律主義），其法理基礎在於民主原則及法安定性，源自於法治國之原則，應嚴格遵守。換言之，人民有依法律負擔稅捐之義務或依法律享有稅捐優惠之權利，但無繳納法律未規定之稅捐之義務，如政府擬增加稅收，應循立法或修法之途徑，在法律中明文規定始得課稅，不得僅憑行政機關之解釋函令或抽象之稅法原則（例如實質課稅原則），即認定人民有繳納稅捐之義務。且按憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之。惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持一般法律解釋方法，且符合相關憲法原則，即與租稅法律主義無違（司法院釋字第607號、第622號、第625號、第635號解釋參照）。故有關租稅構成之重要要件，皆應於法律規定之。查關於扣除額價額之認定並非細節性及技術性層面，故應有絕對法律保留之適用，亦即因一般扣除額之額度認

定多寡，不僅會影響到國家稅收收入，更會影響到個人綜合所得稅繳納之多寡，更涉及到漏稅處罰之層次，故關於價額之認定，會影響到人民之憲法上之權利及義務，故關於認定之標準應由法律定之，因其並非技術性或細節性之層面，故財政部不得以行政命令或解釋來補充所得稅法所未規定，且本件捐贈價值之認定涉及人民重大憲法上所保障之權利與義務。

（二）次按「納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額：……（二）列舉扣除額：1.捐贈：對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。」為所得稅法第17條第1項第2款第2目之1所明定，但所得稅法並未規定如何計算捐贈財產之金額；惟稅捐稽徵法第1條規定：「稅捐之稽徵，依本法之規定，本法未規定者，依其他有關法律之規定。」而稅捐稽徵法為稅法之基本法，任何租稅之課徵皆應以稅捐稽徵法之規定為原則，由稅捐稽徵法第1條規定之意旨可知，稅捐之稽徵應為行政一體之表現，稅法的適用亦應一體適用，在法律文義相同且皆為稅法的領域，即應適用其他相關法律之規定。

（三）復按遺產及贈與稅法第10條規定:「遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準；被繼承人如係受死亡之宣告者，以法院宣告死亡判決內所確定死亡日之時價為準。本條修正前發生死亡事實或贈與行為之案件，於本條修正公布生效日

尚未核課或尚未核課確定者，其估價適用前項規定辦理。第一項所稱時價，土地以公告土地現值或評定標準價格為準；房屋以評定標準價格為準。」又土地稅法第30條之1第1款規定:「依法免徵土地增值稅之土地，主管稽徵機關應依左列規定核定其移轉現值並發給免稅證明，以憑辦理土地所有權移轉登記：一、依第二十八條規定免徵土地增值稅之公有土地，以實際出售價額為準；各級政府贈與或受贈之土地，以贈與契約訂約日當期之公告土地現值為準。」因此，人民捐贈土地予政府，依上開二條文之規定，其贈與土地金額之計算，應以贈與時之公告土地現值為準，乃自明之理。

（四）另依後法優先於前法之解釋原則，亦應得出如同上述之結論：

1.所得稅法係於 32 年 2 月 17 日制定公布，而所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之1於 61 年 12 月 30 日修訂為目前的條文，但所得稅法在制定及修正時皆未對捐贈財產金額之計算設有規定，立法者為彌補此立法疏漏，故於後法（即遺產及贈與稅法與土地稅法）中定有詳細規定。

2.遺產及贈與稅法係於 62 年 2 月 6 日制定公布，當時第 10 條第 2 項已明文規定：「前項所稱時價，土地以公告土地現值或評定標準價格為準；房屋以評定標準價格為準。」(該項於 84 年 1 月 13 日修訂成第 3 項，惟內容並無改變)；又土地稅法第 30 條之 1 係於 78 年 10 月 30 日修正公布，此二規定正好填補

所得稅法未規定捐贈財產金額如何計算之問題，理應與所得稅法搭配適用。

3.因此，納稅義務人捐贈土地給政府，依所得稅法第17條第1項第2款第2目之1、遺產及贈與稅法第10條及土地稅法第30條之1規定，得於申報綜合所得稅時列舉扣除，且其捐贈土地金額之計算應以公告土地現值為準。

（五）末按，就法律適用而言，如法律有所規定且規定相當明確，即應依法予以適用，而不可因其他考量（如:政府一時財政短缺）而不依法適用法律規定，除非修法，否則執法之行政機關或裁判之司法機關均應接受立法者所制定的法律，此乃三權分立的憲政基本原則與精神。因此，系爭財政部二令，未受法律授權，且其內容與遺產及贈與稅法第10條及土地稅法第30條之1規定牴觸，不當限縮遺產及贈與稅法第10條及土地稅法第30條之1有關人民捐贈土地予政府之金額計算方式，下級機關無遵守義務，且司法機關應拒絕適用，否則即違反法律保留原則。

（六）縱然財政部認為上開二條文規定以土地公告現值認定土地捐贈價值，有使財政稅收流失之疑慮，惟此乃現行法律之規定，若財政部認為不合理亦應積極推動修法，因稅捐法是高度專業之法領域，立法機關多會尊重稅捐主管機關所提出之法案，故稅捐主管機關透過立法或修法來完備稅法不至於太困難；反之，若容許行政機關以解釋函令之方式補充稅法之不足，容易使執掌稅捐之稽徵機關懈怠於稅捐法之制定或修正草案

之研擬，故容許行政機關以職權訂定解釋函令來補充法律規定並無填補法律漏洞之積極作用，反而有害於法的安定性及納稅義務人之稅捐規劃。是承認職權命令之合法性絕非完備稅法之良方，應由司法機關把關，嚴守租稅法定主義，始能彰顯其真正問題之所在！

（七）綜上所述，財政部在法律已明文規定之情況下，仍執意以解釋函令之方式為踰越法律文義之解釋，已違反法律保留原則（租稅法定主義），故系爭二令應屬違憲，且依憲法第172條規定，命令與法律牴觸者無效。

二、實質課稅原則及租稅公平原則不足以合法化系爭二令：

（一）按實質課稅原則及租稅公平負擔原則固為稅法上的原理原則；惟稅法上的原理原則不只有實質課稅原則及租稅公平負擔原則，還有租稅法定主義及稽徵經濟原則等等，該等原則亦應遵守且應優先適用。且有關實質課稅原則的適用，應在不違反租稅法定主義的前提下為之，換言之，實質課稅原則仍應受法律文義之拘束，適用法律之機關雖得在法律文義範圍內，依稅法之目的為最符合實質課稅原則之解釋，惟仍不得以實質課稅原則為由，作逾越法律文義之解釋，否則即屬違法。故本案有關人民捐贈土地予政府之價值計算基準，既然遺產及贈與稅法第10條第1項及第3項、土地稅法第30條之1第1款已明文規定應以贈與土地之公告現值為準，適用法律之機關即不得以實質課稅原則為理由，而為逾越法律文義之解釋。

（二）另所謂租稅公平負擔原則，係因國家以財政收入為目的之課稅，屬無具體對待給付的強制給付義務，故需

建立在平等的納稅義務上；惟租稅優惠措施是租稅公平負擔原則之例外，是透過租稅優惠作為經濟誘因，以誘導管制人民為特定作為、不作為，以達經濟政策、社會政策或環境生態政策目標。此種以社會政策為目的之課稅，往往就是犧牲平等原則而來。例如所得稅法第4條之1規定，證券交易所得停止課徵所得稅，且此停徵並未設有期限之限制，如此的立法明顯與實質課稅原則及租稅公平原則不符，惟此是立法機關基於社會經濟之考量所為之立法，有民意作為基礎、有法律明文作為依據，且參照大法官釋字第565號解釋理由書：「惟為增進公共利益，依立法授權裁量之範圍，設例外或特別規定，給予特定範圍納稅義務人減輕或免除租稅之優惠措施，而有正當理由之差別待遇，尚非憲法第七條規定所不許。」此租稅優惠係有正當理由且合理的差別待遇，與平等原則無違背。故所得稅法第4條之1雖可能違反實質課稅及租稅公平原則，惟在此法律並未違憲之前提下，仍應予以遵守，不得以實質課稅原則作不同於法條文義之解釋，乃屬當然。

（三）因此，所得稅法第17條第1項第2款第2目之１規定，對政府之捐贈（不受金額之限制）得作為列舉扣除額，從個人綜合所得總額中扣除，以計算個人之綜合所得淨額，此規定就是為了鼓勵人民對政府之捐贈所設之租稅優惠，故給予人民捐贈後得按贈與之價額列為扣除額，以降低個人綜合所得淨額，並減少綜合所得稅之繳納。縱然此租稅優惠措施實行的結果有可能違反租稅公平負擔原則，但此是立法機關立法裁量的結

果，適用法律之機關仍應予以遵守。

（四）另雖所得稅法未規定捐贈予政府之土地價值如何計算，但遺產及贈與稅法第10條第1項及第3項、土地稅法第30條之1第1款已明文規定應以公告土地現值為準，故人民依法捐地節稅，本是納稅義務人之權利，不能以捐贈土地的「市價」可能低於「公告土地現值」，即於無法律依據之情況下，以實質課稅原則否認人民依法捐地節稅之事實，逕以系爭二令擬制人民捐贈土地之價值，嚴重剝奪人民依法捐地節稅之權利。且租稅優惠本來就是犧牲租稅公平負擔原則而來，若政府一方面利用租稅優惠誘導人民從事某項行為，另一方面卻指責人民利用租稅優惠節稅的行為違反實質課稅及租稅公平負擔原則，相互矛盾，使人民無所適從，亦違反租稅法定主義下法安定性即可預測性之要求。

（五）綜上開說明，實質課稅原則及租稅公平負擔原則固為稅法上的原理原則，應予遵守，但該二項原則並非可毫無限制而無限上綱；立法機關本得基於稽徵經濟原則及社會政策之考量而為租稅優惠措施。且有關捐贈土地之價值計算，就稽徵技術而言，核實認定不符合稽徵經濟原則，故立法機關為避免核實認定困難及產生認定標準不同之爭議，於法律明文規定以公告土地現值為基準；另財政部亦知核實認列土地捐贈價值有稽徵上的困難，為稽徵經濟原則的考量，乃以系爭二令規定未能提示土地取得確實成本者，一律以一定比例（公告現值的16%）為核定標準；惟同樣是基於稽徵經濟原則的考量，何以立法機關已為價值判斷作出

決定而完成立法，可以再由行政機關為不同標準的認定?（即立法機關規定公告現值100%，而行政機關限縮為公告現值16%）由此觀之，行政機關顯然越俎代庖，違反民主原則，系爭二令有違法律保留原則、租稅法定主義，應屬違憲。

三、聲請人以公告現值計算土地捐贈列舉扣除額符合租稅法定主義；反觀系爭財政部二令僅考量稅收流失，未考量政府所得之利益，非本於立法意旨所為之釋示，與租稅法定主義有違：

（一）按都市計畫法第49條規定：「依本法徵收或區段徵收之公共設施保留地，其地價補償以徵收當期毗鄰非公共設施保留地之平均公告土地現值為準，必要時得加成補償之。但加成最高以不超過百分之四十為限；其地上建築改良物之補償以重建價格為準。前項公共設施保留地之加成補償標準，由當地直轄市、縣（市）地價評議委員會於評議當年期土地現值時評議之。」就公共設施保留地而言，其市價低於公告現值係因公共設施保留地無法自由運用之關係；然其將來被徵收時，政府至少必須用相鄰土地之公告現值徵收，更甚者可能依公告現值加成40%徵收，故公共設施保留地之價值，不能僅以目前的市價來衡量。且公共設施保留地之市價低落並非捐地抵稅之納稅義務人刻意造成，係因大多數的公共設施保留地經都市計畫被規劃成公共設施保留地後，政府的徵收時間往往遙遙無期，使公共設施保留地之所有權人既無法自由運用又等不到政府編列預算徵收，故土地所有權人寧可以低

價出售換取現金。

（二）另依釋字第400號及第440號解釋意旨，對於因公益特別犧牲其財產之利益，國家自應依法律之規定辦理徵收給而予補償，各級政府如因經費困難，不能對既成道路全面徵收補償，有關機關亦應訂定期限籌措財源逐年辦理或以他法補償。因此，對於公共設施保留地及道路用地，政府有義務編列預算予以徵收，惟因現今政府財政吃緊，無法編列預算全面徵收，故公共設施保留地及道路用地之徵收補償已成為棘手之問題。

（三）然而，在土地所有權人之權利被犧牲卻無法得到實質補償，政府深受編列預算徵收公共設施保留地之壓力所苦的情況下，人民捐地抵稅之制度恰巧為上開問題提供一個紓困的方式，即納稅義務人購買公共設施保留地或既成道路用地捐地抵稅，不但使原土地所有權人得將公共設施保留地或既成道路用地變現，以獲得實質的資金；政府受贈土地後即可不必再編列預算徵收；而捐地抵稅的納稅義務人又得以取得稅捐利益，可說是三贏的局面!更何況納稅義務人依公告現值列報土地捐贈列舉扣除額，以所得稅最高稅率40%計算，國家最多僅減少公告現值40%的稅收，但政府卻可省去以公告現值100%~140%徵收公共設施保留地的支出，就長遠的國家財政而言，國家不但無損失反而有獲利。

（四）因此，所得稅法第17條第1項第2款第2目之１，配合遺產及贈與稅法第10條、土地稅法第30條之1之規定，人民捐地節稅得以公告現值列報土地捐贈列舉扣除額，

既然是屬於租稅優惠，即須存在一定的經濟上誘因，否則如何達到誘導人民為一定行為之目的?此是租稅優惠是立法機關裁量之結果，縱使有造成租稅不公平負擔之虞，在不違反比例原則之情況下，立法機關所為合理的差別待遇尚無違憲的問題。

（五）綜上所述，財政部未全盤考量所得稅法捐地抵稅的立法原意，亦未考量捐地節稅制度長遠來說對國家整體財政之貢獻，斷然以解釋函令之方式抹煞立法者之用心，不僅有違法律保留原則，且系爭二令的內容亦非符合立法意旨所為之解釋，而是增加法律所無之限制，應屬違憲。

四、確定終局判決所適用之系爭二令違反法律不溯及既往原則、信賴保護原則及平等原則：

（一）查92年度以前之綜合所得稅結算申報，納稅義務人依法捐地節稅，財政部皆依法准許納稅義務人以捐贈土地之公告現值列報土地捐贈列舉扣除額（信賴基礎），且政府亦鼓勵納稅義務人捐地節稅，此從財政部臺北市國稅局所印製之「節稅秘笈」第17頁（附件四）即可得知。因此，人民依法捐地節稅已行之有年，在法律未修改前，納稅義務人已對財政部如何核定土地捐贈列舉扣除額之金額產生信賴，並著手買地進行節稅之規劃（信賴行為），除非法律有所變更，財政部不得任意變更核定基準，否則即有違信賴保護原則。且財政部以94年所發布的令（94年2月18日台財稅字第09404500070號令），規範聲請人93年已完成之購地行為，有違反法律不溯及既往的原則，嚴重侵害人民對法律

的信賴。

（二）換言之，在憲法第7條法律平等之要求下，租稅之課徵與減免之優惠，應受平等原則之拘束，然財政部在法律未作修改的情況下，擅自以系爭二令限縮法律之規定，將93年度以後之綜合所得稅結算申報，土地捐贈列舉扣除額僅依土地公告現值之16%核定，對92年度以前及93年度以後的土地捐贈作差別待遇，違反平等原則，亦有違信賴保護原則。即92年度之前納稅義務人得捐地節稅，並以土地公告現值申報土地捐贈列舉扣除額；但在93年度之後納稅義務人捐地節稅，財政部竟不允許納稅義務人依土地公告現值申報土地捐贈列舉扣除額，在法律未修改前，上開確定終局判決所適用之系爭令對相同的事實為不同之對待，顯然違反平等原則。

（三）按於民國 92 年 6 月 3 日之前，關於捐贈土地之價值認定，一向全部以土地之公告現值認定並予以扣除，此實務上行之數十年之認定方式，已形成行政慣例，對各稽徵機關已形成自我拘束，亦即對於相同之捐地節稅案件以土地公告現值予以認定其扣抵稅額，長久以來已形成行政慣例，而拘束財政部及其所屬。又按憲法第七條規定，中華民國人民在法律上一律平等，其內涵並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，立法機關基於憲法之價值體系及立法目的，自得斟酌規範事物性質之差異而為合理之區別對待（司法院釋字第 485 號、第 596 號解釋參照）。平等原則之意涵並非禁止對於相同案件必

為相同認定，但為不同認定時，其差別待遇必須是合法合理的，方符合平等原則之要求；而今對於92年前後相同性質之捐地節稅案件，其認定價額有所不同，更重要的是此差別待遇本身並無法律依據，更未見其合理化之理由，其中涉及多項平等原則，第一、系爭令未見區分「公共設施保留地」及「非屬公共設施保留地」之理由；第二、不論所捐增之公共設施保留地之實際價格為何，一律以公告現值百分之十六認列；故最高行政法院判決所適用之系爭令不僅違背行政慣例之拘束自我效力，更違反憲法第7條之平等原則。

五、系爭二令業經第七屆第四會期立法院院審議財政部99年度預算本院之主決議（附件五），糾正其違反信賴保護原則、法律保留原則及平等原則：

末按「……財政部在相關稅法未修改之情況下，擅自發布台財稅字第0920452464號令及台財稅字第09404500070號令，規定捐贈土地需提土地確實成本，否則應一律依公告現值16%核定。財政部此舉已明顯違反『涉及人民財產權之限制，依大法官釋字第443號解釋理由書之意旨，應以法律明文規定或法律具體明確授權主管機關發布命令，始得為之，否則即有違法律保留原則。』且92年度以前及93年度以後，同樣是捐地節稅，財政部竟在法律未修改的情況下，對土地捐贈列舉扣除額的計算為差別待遇，對相同事實為不同對待，顯然已違反平等原則……。」（參照中華民國99年1月18日立法院公報第99卷第5期第180頁之立法院新增決議案第2項之內容），上開財政部二令業經第七屆第四會期立法院院審議財政部99年度預算本院

之主決議，糾正其違反信賴保護原則、法律保留原則及平等原則，並促請財政部修法，惟財政部及其所屬機關仍未積極修法，而繼續爰用系爭二令，據此對人民之財產權，增加法律所無之限制。

六、綜上開陳述，財政部系爭二令無法律授權卻增加法律所無之限制，亦限制人民依法捐地節稅之權利，違反憲法第19條法律保留原則（租稅法定主義），且侵害憲法第15條所保障之人民的財產權；且系爭二令對相同的事實為不同之對待，違反憲法第7條平等原則；並在未修法的情況下不顧人民對法律及行政行為之信賴，有違信賴保護原則。為此，爰依司法院大法官審理案件法第5條第1項第2款聲請解釋，並請宣告系爭二令違憲，且依憲法第172條宣告系爭二令無效，以維法制。

肆、言詞辯論及其代理

聲請人依司法院大法官審理案件法第十三條第一項之規定，聲請 貴院就本聲請進行言詞辯論，並惠予許可聲請代理人出席辯論。

伍、關係文件之名稱及件數

一、臺中高等行政法院100年度訴字第207號判決。

二、最高行政法院101年度判字第104號裁定。

三、財政部令一份。

四、財政部臺北市國稅局「節稅秘笈」第17頁節錄。

五、立法院公報節錄。

謹 狀

司法院　公鑒

具狀人：李 慶 雄

中　華　民　國　1　0　1　年　2　月　2　9　　日

最高行政法院判決　　101 年度判字第 104 號

上 訴 人 李慶雄

被 上 訴 人 財政部臺灣省中區國稅局

代 表 人 鄭義和

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國 100 年 8 月 31 日臺中高等行政法院 100 年度訴字第 207 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

原判決關於罰鍰超過新臺幣壹佰參拾壹萬壹仟參佰參拾元及該訴訟費用部分均廢棄。

廢棄部分訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分）均撤銷。

其餘上訴駁回。

廢棄部分第一審及上訴審訴訟費用由被上訴人負擔，駁回部分上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、上訴人民國 94 年度綜合所得稅結算申報，列報捐贈予澎湖縣望安鄉公所（下稱望安鄉公所）之臺北市○○區○○段○小段 22-18 地號土地（下稱系爭土地）捐贈扣除額新臺幣（下同）4,201,272 元，經被上訴人所屬民權稽徵所核定 672,204 元，嗣經臺灣澎湖地方法院檢察署（下稱澎湖地檢署）通報上訴人有利用實物捐贈以不實取得成本列報捐贈扣除額之情事，該所乃更正核定土地捐贈扣除額 590,000 元，歸課綜合所得總額 7,963,137 元，綜合所得淨額 6,999,483 元，扣除前

次補徵稅額 1,378,670 元，本次應補稅額 32,882 元，並經被上訴人處罰鍰 1,411,330 元。上訴人不服，就綜合所得稅及罰鍰申請復查未獲變更，提起訴願遞遭駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、上訴人起訴主張：

（一）土地捐贈扣除額部分：上訴人依92年前歷年之申報方式及節稅秘笈，依捐贈土地之公告現值申報扣除額，主觀上無逃漏稅捐之故意，且無預見財政部令之可能性與過失。被上訴人未依法律認定捐贈土地之價值，違反法律保留原則，原處分以財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號令（下稱財政部92年令）及95年2月15日台財稅字第09504507680號令（下稱財政部95年令）作為基礎，應屬違法及違憲，並違反行政慣例之自我拘束、平等及信賴保護原則而不應適用。本件應依遺產及贈與稅法（下稱遺贈稅法）第10條及土地稅法第30條之1規定，准上訴人依土地公告現值列報土地捐贈列舉扣除額。至系爭土地係向訴外人游Ｏ一取得，並非向訴外人郭Ｏ成取得，且游Ｏ一取得系爭捐贈土地成本，縱以上訴人所涉系爭澎湖地檢署97年度偵字第422號緩起訴處分（下稱系爭緩起訴處分）書所載百分之十幾計算，仍有可能超過上訴人所支出之50餘萬元，而系爭土地位於臺北市信義區，其價值更不可能僅值50餘萬元，由此可證被上訴人未實質舉證及查核，或專案報請財政部核定捐贈價格。另本件核定補徵32,882元部分，原處分機關既已同意上訴人以系爭捐贈土地之公告現值16％認定且經上訴人補繳完成，自應受自我拘束，不得再以其他理由核

定補徵稅額，原處分有違不利益變更禁止原則。

（二）罰鍰部分：上訴人就課徵之所得額並未漏報或短報，不該當所得稅法第110條第1項之裁罰要件。退步言，縱認本件該當所得稅法第110條之要件，惟上訴人已受系爭緩起訴處分，原罰鍰處分即違行政罰法第26條一事不二罰原則。且上訴人已於稽徵機關調查前即主動申請補發稅單及補稅，符合稅捐稽徵法第48條之1得免處罰之規定，被上訴人仍處上訴人罰鍰，與法尚有未合。此外，本件從捐地之行為至裁處送達已逾3年，並無時效中斷事由，故行政罰法第27條規定之追訴時效已過，被上訴人不得再處以上訴人罰鍰等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分。

三、被上訴人則以：

（一）土地捐贈扣除額部分：財政部92年令及95年令係就所得稅法第17條第1項第2款第2目之1規定捐贈列舉扣除金額計算之解釋，符合其立法意旨未牴觸法律，自無違反依法行政及稅捐法定主義。另綜合所得稅捐贈土地列舉扣除額之計算與遺贈稅法第10條及土地稅法第30條之1依土地公告現值計算，因其課稅目的不同，且各有其不同構成要件及行政考量，應依各該法律之規定。上訴人明知其實際取得系爭土地之代價僅約50餘萬元，卻由代書鄭O珍在其所簽訂之買賣契約書中，登載買賣價款為4,201,272元，旋即將系爭土地捐贈予望安鄉公所，並以不實交易價格之買賣契約書等資料，於94年度綜合所得稅結算申報列報捐贈扣除額4,201,272元，逃漏稅款，被上訴人所屬民權稽徵所依實質課稅原則及基於有利納

稅義務人之考量，以實際支付款項為590,000元計算，尚無不合。

（二）罰鍰部分：93年度後既已明文規定個人捐贈土地列報捐贈扣除額認定標準，即無違公平原則，本件上訴人於94年度購買系爭捐贈土地，係於財政部92年令發布之後，難謂有信賴保護原則之適用。納稅義務人有以不實之收據虛列捐贈扣除額者，則其相對應之個人綜合所得淨額即應申報課稅之所得額相對減少，即為虛列所得額之一類型，符合所得稅法第110條所謂之漏報或短報情形。上訴人有以不實之買賣交易價格列報系爭捐贈扣除額，即難謂其對各應申報之項目已誠實申報，核有以故意不正當方法逃漏稅捐，自應論罰。本件調查基準日即96年5月14日，上訴人雖於97年1月15日出具同意書，同意依土地公告現值16%核定該筆捐贈扣除額，並補繳納稅額，惟係於調查基準日之後，自無稅捐稽徵法第48條之1補稅免罰規定之適用。再按行政罰法第26條第2項規定及財政部96年3月6日函釋意旨，一行為倘同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，應優先適用刑事法律處罰，如經檢察官緩起訴者，得再依違反行政法上義務之規定裁處；另上訴人向財團法人臺灣更生保護會澎湖分會支付100,000元，乃檢察官為緩起訴處分時對上訴人所為之指示及課予之負擔，並非刑罰。末按稅捐稽徵法屬特別法，有關稅捐違章案件罰鍰之裁處期間，應優先適用稅捐稽徵法第49條準用同法第21條第1項核課期間之規定，分別為5年或7年，不適用行政罰法第27條第1項之規定。本件裁處書於99年7月13日送達，未逾稅捐

稽徵法第21條規定之核課期間等語，資為抗辯，求為判決駁回上訴人之訴。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：

（一）財政部92年令及95年令未增加所得稅法第17條所定列舉扣除額權利之限制要件，亦未牴觸法律保留原則。至臺北市稅捐稽徵處及財政部臺北市國稅局所印製之「節稅秘笈」，為宣導性說明，財政部92年令發布後，自93年1月1日起即無援引之餘地，亦難以此宣導性之說明，認有拘束稽徵機關對於所得稅法第17條第1項第2款第2目之1規定適用之效力。

（二）所得稅法與遺贈稅法及土地稅法規定之情形，並不相同，所得稅法既無如遺贈稅法第 10 條第 1 項、第 3 項及土地稅法第 30 條之 1 第 1 款等明文規定土地之估價原則，本件又係適用所得稅法之列舉申報扣除額價值之認定，而非適用遺贈稅法及土地稅法；稽徵機關據實認定市場實際交易價值，符合實質課稅精神，故於捐贈申報所得稅扣抵項目之情形，自應以稽徵機關實際調查所得之交易金額，作為列報之基礎，要與公告現值無關。至立法院在通過 99 年度中央政府總預算案時作成附帶決議，並非法律之修正及解釋，僅具建議性質，並無法之拘束力。

（三）依財政部95年令，如稽徵機關確實查得納稅義務人取得捐贈土地之實際成本，自非土地取得成本不明之情形，尚不得以依土地公告現值之16%計算，是上訴人取得系爭土地成本為59萬元，被上訴人以該金額核定本年度系爭土地之捐贈扣除額，自屬正當。再按稅捐稽徵機關於核課期間，經另發現應徵之稅捐者，仍應依法補徵或並

予處罰，為稅捐稽徵法第21條第2項所規定，被上訴人於核課期間既發現有上訴人應課徵之稅捐，予以補徵，依法有據，自無違不利益變更禁止原則。

（四）上訴人以積極之行為，虛列土地捐贈列舉扣除額，對於該行為所造成短漏所得之結果，不得謂無認識；又以本件之情形，上訴人縱認無故意，亦難謂無過失責任。從而，被上訴人依所得稅法第110條第1項規定，按上訴人因虛報該土地捐贈扣除額而致之漏稅額1,411,330元，處1倍罰鍰，亦屬正當。另上訴人係以系爭土地之公告現值全額申報土地捐贈扣除額，其申報自有不實，且將導致漏稅之結果，此與本院98年度判字第729號判決之意旨相同，至澎湖地檢署函被上訴人提供相關資料，及經被上訴人檢送資料後，上訴人方向被上訴人出具同意書，同意依土地公告現值16%核定該筆捐贈扣除額，及補繳納稅額，此非屬上訴人主動向被上訴人要求開出稅單及補繳稅額完成之情形，上訴人不得以此為本件免罰之依據。

（五）稅捐稽徵法第48條之1第1項第2款之適用，須納稅義務人已自動補報補繳稅款及其補報補繳係在未經檢舉及未經稽徵機關或財政部指定之調查人員進行調查前完納，始克當之。又財政部82年11月3日台財稅第821501458號及70年02月19日台財稅第31318號函係就何謂「調查基準日」、「經檢舉」所為之釋示，與稅捐稽徵法第48條之1立法意旨無違，自得適用。再澎湖地檢署於96年5月14日向被上訴人調閱捐贈相關資料時，即屬有權處理機關主動察覺之「經檢舉」案件，該經檢舉案件與同條

所列「稽徵機關或財政部指定之調查人員」自有不同，且若業經檢舉或前揭人員進行調查之案件，即無補稅免罰之適用。又澎湖地檢署檢送被上訴人之「捐贈澎湖縣望安鄉公所91至94年度申報綜所稅列舉扣除清冊」及相關捐贈資料等，其中亦有上訴人捐贈系爭土地之資料。上訴人嗣後雖於97年1月15日出具同意書，係於調查基準日之後，並未符合稅捐稽徵法第48條之1所規定之自動補報補繳免罰之要件。

（六）緩起訴處分中由檢察官所定之支付金額處分之法律效果，在規範評價上無法等同於「刑罰」，僅屬一種「特殊處遇措施」。另刑事訴訟法規定之緩起訴實具有附條件不起訴處分之性質。故刑事案件經檢察官為緩起訴處分確定後，宜視同不起訴處分確定，依行政罰法第26條第2項規定，仍得依違反行政法上義務規定裁處之。是上訴人主張本件之裁罰有違行政罰法之一事不兩罰原則等云，要非可採。又臺灣高等法院95年度交抗字第477號裁定意旨，為刑事法院個案之見解，與本院99年度判字第1174號判決意旨不符，並無拘束之效力。另本件裁處權時效，應依稅捐稽徵法第49條準用同法第21條各款規定，自無再適用行政罰法第27條第1項規定之餘地等詞。因將原決定及原處分均予維持，駁回上訴人之訴。

五、上訴意旨略謂：

（一）依稅捐稽徵法第 1 條規定可知稅捐稽徵應為行政一體之表現，上訴人贈與土地予望安鄉公所之法律事實與遺贈稅法第 10 條及土地稅法第 30 條之 1 第 1 款規定之文義相符，符合上開條文土地贈與價值計算之構成要件，即

應予以適用，原判決顯有不適用法規之違法。依平均地權條例第 47 條之 2 第 1 款規定可知，以公告現值計算土地之價值已是眾多立法之共通點，依體系解釋，所得稅法在計算土地捐贈列舉扣除額時，亦應以公告現值為基準。且依平均地權條例第 46 條規定可知土地公告現值相當客觀且具公信力，使人民得以信賴，否則行政程序法第 1 條將淪為空談。況實質課稅原則與租稅公平原則不應凌駕於租稅法律主義與稽徵經濟原則之上，遺贈稅法第 10 條規定土地以公告現值為準，係基於稽徵經濟原則，且為立法者衡量稽徵經濟原則與實質課稅原則後所為之裁量，除非違憲，否則不得再以抽象之原理原則凌駕於具體之立法條文之上。上訴人將系爭土地贈與望安鄉公所，即屬無實際交易價值，雖以公告現值計算列舉扣除額可能有違實質課稅原則及租稅公平原則，惟此係立法者裁量之結果，不容侵犯，況人民捐地節稅對政府並無損失反而有利。

（二）財政部 92 年令及 95 年令未受法律授權，卻限制人民依遺贈稅法第 10 條、土地稅法第 30 條之 1 得以公告現值申報列舉扣除額之權利，事實上已增加人民之稅捐，涉及人民財產權之限制，有違法律保留原則及平等原則，原判決仍予以適用，有判決適用法規不當之違法。

（三）上訴人相信國稅局 92 年度以前皆准許人民以公告現值申報捐贈土地扣除額之行政行為，及財政部臺北市國稅局所印製之「節稅秘笈」，乃依公告現值申報捐贈土地扣除額，並無故意漏報或短報所得額，縱認上訴人申報有誤，亦不得以上訴人之法律見解與被上訴人不同，就對

上訴人處以罰鍰，況人民對行政機關非依法律授權所發布之解釋函令，並無知悉之義務，原判決竟認本件罰鍰處分合法，顯有違信賴保護原則及法律保留原則。

（四）行政罰法第 26 條第 2 項既未將緩起訴處分列舉其中，本於「例外規定從嚴解釋」之法理，自不得將條文中「不起訴處分」之範圍，擴及於性質顯不相同之「緩起訴處分」，且刑事訴訟法第 253 條之 1 第 1 項係於 91 年 2 月 8 日增訂，而行政罰法係於 94 年 2 月 5 日公布施行，行政罰法第 26 條第 2 項未將「緩起訴處分」納入，應係立法者有意排除。而所得稅法第 110 條第 1 項規定之罰鍰，屬行政罰法中之裁罰，與刑事制裁逃漏稅捐所欲貫徹稅法的強制性之目的相同，二者既為相同之目的，則處以較重之刑事制裁為已足，自無重複處罰行政罰之必要，本件因已有實質意義之刑罰之緩起訴，自不符合行政罰法第 26 條第 2 項之要件，原判決認附負擔之緩起訴並非刑罰，顯逾法律解釋與立法之範圍，而未見其認定之解釋理由，有適用法律不當及不備理由之違誤。

（五）稅捐稽徵法第 48 條之 3 所稱「裁處」，包括行政訴訟之判決，故本件依從新有利原則，應適用 100 年 11 月 8 日修正公布之行政罰法第 26 條第 3 項規定，罰鍰處分應扣除上訴人已繳納之緩起訴處分金，方屬合法。

（六）被上訴人未慮及罰鍰處分是否影響上訴人之金錢負擔資力及因違反行政法上所得之利益，即逕依稅務違章案件裁罰金額及倍數參考表，按所漏稅額處以 1 倍罰鍰，其裁量即有怠惰，而構成裁量濫用權力之違法，原判決仍予以維持，有判決不適用行政罰法第 18 條之違法等語。

六、本院查：

（一）本稅部分

1.按「個人之綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。」「按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：一、……二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額：……（二）列舉扣除額：1.捐贈：對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。」「納稅義務人應於每年五月一日起至五月三十一日止，填具結算申報書，向該管稽徵機關，申報其上一年度內構成綜合所得總額……之項目及數額，以及有關減免、扣除之事實，並應依其全年應納稅額減除暫繳稅額、尚未抵繳之扣繳稅額及可扣抵稅額，計算其應納之結算稅額，於申報前自行繳納。……」行為時所得稅法第 13 條、第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1、第 71 條第 1 項前段定有明文。

2.次按「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。」業經司法院釋字第 217 號解釋在案。是有關租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，固應以法律明定之，惟

就課稅原因之有無暨其證明力如何，則屬事實認定問題，非在租稅法定主義範疇。而財政部鑑於所得稅法對於個人購地捐贈，申報綜合所得稅之列舉扣除額應如何計算，並未明文規定，以往稽徵機關依據受贈機關核發給捐贈人函件上之土地權利價值（土地公告現值），列報捐贈列舉扣除，常有高所得者，以低價購入公共設施保留地或道路用地等，捐贈政府後，再以捐贈土地之公告現值列報綜合所得稅捐贈列舉扣除，以規避綜合所得稅負，造成租稅不公及國家巨額稅收損失，遂以92年6月3日台財稅字第0920452464號令：「一、自93年1月1日起，個人以購入之土地捐贈，已提出土地取得成本確實證據者，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之計算，依所得稅法第17條第1項第2款第2目之1之規定核實減除；……二、個人以購入之土地捐贈，應檢附左列文件：（一）受贈機關、機構或團體開具領受捐贈之證明文件。（二）購入該捐贈土地之買賣契約書及付款證明，或其他足資證明文件。三、個人以購入之土地捐贈未能提具土地取得成本確實證據或土地係受贈取得者，其捐贈列舉扣除金額之計算，稽徵機關得依本部核定之標準認定之。該標準由本部各地區國稅局參照捐贈年度土地市場交易情形擬訂，報請本部核定。」核係以土地取得成本計算捐贈總額；如納稅義務人未能提具土地取得成本確實證據或土地係受贈取得者，則依各地區國稅局參照捐贈年度土地交易市場情形，即市價擬訂，報經財政部核定之標準認定之。嗣並以95年2月15日台財稅字第

09504507680 號令核定「94 年度個人捐贈土地列報綜合所得稅捐贈列舉扣除金額認定標準」以：「個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之 16%計算。」就 94 年度無法提示土地取得成本確實證據者，參酌各地區稅捐稽徵機關調查轄區內 94 年度土地市場交易之行情資料，核定其捐贈列舉扣除額應依土地公告現值 16%計算，均係財政部本於稽徵主管機關認定事實職權，指示所屬執行所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 規定之行政規則，認定之標準且經各地區稅捐稽徵機關針對該年之市場交易行為為調查，係將捐贈土地在市場交易之實際情形予以標準化及具體化，不但與實際交易行情價格相當，且係本於成本支出概念及核實認列原則所作成，符合所得稅法立法原意，復未增加法律所無之限制，更未涉稅基，而無違租稅法定主義，所屬機關辦理相關案件自得援用。

3.經查本件上訴人原以系爭土地公告現值列報捐贈扣除額，經被上訴人依上開令意旨，以所列報數額之 16%核定土地捐贈扣除額，嗣依系爭緩起訴處分書，改依上訴人取得系爭土地之實際代價，即 590,000 元更正核定土地捐贈扣除額，歸課上訴人 94 年度綜合所得總額 7,963,137 元，綜合所得淨額 6,999,483 元，扣除前次補徵稅額後，核定應補稅額 32,882 元等情，乃原審

本於職權調查認定之事實，且於判決理由欄就上訴人之主張一一論駁，並詳述其得心證之理由，經核與所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 規定之捐贈總額，關於非以金錢捐贈者，其捐贈總額應以實際支出者，始得列報意旨並無不合，與經驗法則亦無違背，尚無判決不適用法規或適用不當或判決不備理由之違法。上訴意旨就此部分，無非復執業經原審論斷不採之陳詞，再予爭執，或就原審取捨證據、認定事實之職權行使，指摘其為不當，或係以其一己對法規之主觀見解，任意指摘原判決所為論斷有不適用法規或適用不當之情，並就原審已論斷者，泛言未論斷，或就原審所為論斷，泛言其論斷違反法律保留原則、信賴保護原則、平等原則，均無可採。則上訴意旨指摘此部分原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

（二）罰鍰部分

1.按「納稅義務人已依本法規定辦理結算……申報，而對依本法規定應申報課稅之所得額有漏報或短報情事者，處以所漏稅額 2 倍以下之罰鍰。」為所得稅法第 110 條第 1 項所規定(與 98 年 5 月 27 日修正公布前之罰鍰倍數相同)。次按「(第 1 項) 一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定者，依刑事法律處罰之。但其行為應處以其他種類行政罰或得沒入之物而未經法院宣告沒收者，亦得裁處之。(第 2 項) 前項行為如經不起訴處分或為無罪、免訴、不受理、不付審理之裁判確定者，得依違反行政法上義務規定裁處之。」乃本件裁罰處分作成時之行政罰法第 26 條所明

定。又檢察官依刑事訴訟法第 253 條之 1 規定所為緩起訴處分之性質，實屬附條件之便宜不起訴處分；檢察官為緩起訴處分時，依同法第 253 條之 2 第 1 項規定，對被告所為之措施及課予之負擔，係一種特殊之處遇措施，並非刑罰。故一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定，經檢察官為緩起訴處分確定後，行政機關自得依違反行政法上義務規定裁處，乃上開行政罰法第 26 條第 2 項當然之解釋。此由該條項 100 年 11 月 23 日修正時，業增列「緩起訴處分確定」為得裁處行政罰之項目（按修正後條文為：「前項行為如經不起訴處分、緩起訴處分確定或為無罪、免訴、不受理、不付審理、不付保護處分、免刑、緩刑之裁判確定者，得依違反行政法上義務規定裁處之。」）及其修正理由可明。

2.經查：本件上訴人有因本件之登載不實買賣價款於買賣契約，並列報捐贈扣除額，而遭檢察官予以緩起訴處分確定，暨遭被上訴人按所漏稅額處以罰鍰 1,411,330 元等情，為原判決依法確定之事實。依上開行為時所得稅法第 13 條、第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 及 98 年 5 月 27 日修正公布所得稅法第 110 條第 1 項之規定，足知綜合所得稅結算申報列報之捐贈扣除額若屬不合規定而應予剔除者，因其申報課稅之所得額即少於依法應申報課稅之所得額，其行為自合致所得稅法第 110 條第 1 項規定之「漏報」。另經緩起訴處分確定者，應視同不起訴處分確定，依行政罰法第 26 條第 2 項規定，仍應依違反行政法上義務規定予

以裁處，亦已如上述。是原判決以上訴人因有虛報捐贈扣除額情事，已構成所得稅法第 110 條第 1 項規定之漏報，並因其屬虛報，而非無過失，且緩起訴處分應視同不起訴處分等語，而認上訴人之行為已該當所得稅法第 110 條第 1 項之處罰要件，應依該條規定處以罰鍰，即無不合。上訴意旨再以其確有捐贈行為，並無所得稅法第 110 條第 1 項規定之漏報，且無違規之故意或過失，並已受刑事之緩起訴處分，主張不應再處以行政罰云云，核屬其一己意見，並無可採。

3.惟按「納稅義務人違反本法或稅法之規定，適用裁處時之法律。但裁處前之法律有利於納稅義務人者，適用最有利於納稅義務人之法律。」稅捐稽徵法第 48 條之 3 定有明文。所稱「裁處」參其 85 年 7 月 30 日修正理由說明，包括訴願、再訴願及行政訴訟之決定或判決。又同法第 49 條規定：「滯納金、……及罰鍰等，除本法另有規定外，準用本法有關稅捐之規定。但第 6 條關於稅捐優先及第 38 條關於加計利息之規定，於罰鍰不在準用之列。」而所得稅法第 110 條第 1 項有關漏報所得而處以罰鍰之規定，應屬上開稅捐稽徵法第 49 條規定得準用同法有關稅捐規定之一種。次以稅捐稽徵法第 48 條之 3 所揭示之「從新從輕原則」，乃針對行政罰之裁處所為之規定。而行政罰法第 1 條規定：「違反行政法上義務而受罰鍰、沒入或其他種類行政罰之處罰時，適用本法。但其他法律有特別規定者，從其規定。」第 5 條規定：「行為後法律或自治條例有變更者，適用行政機關最初裁處時之法律或自治條

例。但裁處前之法律或自治條例有利於受處罰者，適用最有利於受處罰者之規定。」兩相對照可知，稅捐稽徵法第 48 條之 3 規定所謂「裁處時之法律」與行政罰法第 5 條之「最初裁處時之法律或自治條例」顯有不同，依上開行政罰法第 1 條規定，稅捐稽徵法第 48 條之 3 係屬同法第 5 條之特別規定，應優先適用之。第按行政罰法第 26 條業於 100 年 11 月 23 日修正公布增訂第 3 項為：「第 1 項行為經緩起訴處分或緩刑宣告確定且經命向公庫或指定之公益團體、地方自治團體、政府機關、政府機構、行政法人、社區或其他符合公益目的之機構或團體，支付一定之金額或提供義務勞務者，其所支付之金額或提供之勞務，應於依前項規定裁處之罰鍰內扣抵之。」同時增修之該法第 45 條第 3 項、第 4 項，其修正理由說明四、雖載稱：「本法修正施行前，一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定，其經檢察官為緩起訴確定後，行政機關依第 26 條第 2 項規定裁處行政罰者，因已為裁處，不宜再適用修正條文第 26 條第 3 項規定，以免有違法安定性原則。……」然本件屬違反所得稅法上行政義務，應受罰鍰處分者，依上說明，自應優先適用上開稅捐稽徵法第 48 條之 3 從新從輕之規定。行政罰法第 26 條既已於 100 年 11 月 23 日增訂第 3 項規定，一行為同時觸犯刑事法律及違反行政法上義務規定，其經檢察官緩起訴處分確定且經命向公庫或指定之公益團體、地方自治團體、政府機關、政府機構、行政法人、社區或其他符合公益目的之機構或團體，支付一定之

金額者，其所支付之金額，應於依前項規定裁處之罰鍰內扣抵之。核屬有利於納稅義務人之法律。本件罰鍰之處罰，即有修正後行政罰法第26條第3項之適用。

4.本件原判決審認屬實之原處分卷附系爭緩起訴處分書載明，上訴人應於收受澎湖地檢署檢察官執行緩起訴處分命令通知書後1個月內向財團法人犯罪被害人保護協會澎湖分會支付10萬元。則上訴人主張因緩起訴處分支付之金額應於本件罰鍰1,411,330元內扣抵之，揆諸上開規定及說明，即屬有據。被上訴人未及適用，原判決亦未及糾正，自有適用法規不當之違法。上訴意旨求為廢棄，應認此部分之上訴有理由，爰將原判決關於罰鍰超過1,311,330元部分廢棄，其餘上訴則無理由，應予駁回。廢棄部分，並由本院本於原判決確定之事實將訴願決定及原處分（復查決定含原核定處分）撤銷。

七、據上論結，本件上訴為一部有理由，一部無理由。依行政訴訟法第255條第1項、第256條第1項、第259條第1款、第98條第1項前段，判決如主文。

中　華　民　國　1　0　1　年　2　月　2　2　日

（本件聲請書其餘附件略）

抄林惠玲釋憲聲請書　　（　　101年3月22日）

茲依司法院大法官審理案件法第5條第1項第2款及第8條第1項之規定，並將有關事項敘明如下：

壹、聲請解釋憲法之目的

為就確定終局判決適用之法律及命令發生牴觸憲法之疑義，致人民於憲法上所保障之權利遭受不法侵害，直言之，本件聲請解釋之目的，即為財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號及財政部96年2月7日台財稅字第09604504850號令（附件三），不當限縮所得稅法第17條第1項第2款第2目之1、遺產及贈與稅法第10條第1項、第3項及土地稅法第30條之1第1款之規定，致聲請人95年度綜合所得稅需多繳納新台幣（以下同）1,103,238元，有牴觸憲法第19條、第15條、第7條等之疑義，並涉及憲法第172條「命令與憲法或法律牴觸者無效」之規定，聲請解釋。

貳、疑義之性質與經過，及涉及之憲法條文

一、緣聲請人林惠玲於95年度綜合所得稅結算申報，列報土地對政府捐贈列舉扣除額新台幣（下同）7,550,275元。詎財政部臺灣省中區國稅局以聲請人未能提示系爭土地取得成本確實證明，乃依財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號及財政部96年2月7日台財稅字第09604504850號令，核定聲請人上開土地捐贈扣除額1,208,044元，補徵稅額1,103,238元。聲請人對土地捐贈扣除額項目不服，循序提起復查、訴願及行政訴訟，業經臺中高等行政法院100年度訴字第236號判決及最高行政法院101年度判字第166號判決駁回上訴確定。惟最高行政法院101年度判字第166號判決竟拒絕適用遺產及贈與稅法第10條及土地稅法第30條之1規定，仍援引財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號及財政部96年2月7日台財稅字第09604504850號令：「個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得

者，……其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之16%計算。」認定聲請人95年度土地捐贈列舉扣除額為1,208,044元。

二、按司法院大法官審理案件法第5條第1項第2款規定:「人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法。」查聲請人與財政部臺灣省北區國稅局間之綜合所得稅事件，涉及人民之憲法上所保障之財產權，業經最高行政法院101年度判字第166號判決駁回上訴而確定，上開判決直接適用財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號及財政部96年2月7日台財稅字第09604504850號令，仍認原審依上開二令所為之判決，認定事實及適用法律並無違誤，以上訴無理由駁回，聲請人已依法定程序窮盡審級救濟途徑，今以最高行政法院101年度判字第166號判決為確定終局判決，就其所適用之上開二則財政部令之合憲性聲請解釋。(參照司法院釋字第615號解釋理由書第1段)。是最高行政法院101年度判字第166號確定終局判決所適用之財政部92年6月3日台財稅字第09204502464號及財政部96年2月7日台財稅字第09604504850號令涉及上述違憲爭議，為此，爰依司法院大法官審理案件法第5條第1項第2款之規定，聲請解釋憲法。

叁、聲請解釋憲法的理由及聲請人對本案所主張的立場與見解：

本件確定終局判決所適用之財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號及財政部 96 年 2 月 7 日台財稅字第 09604504850 號令（下稱系爭二令），有下列形式及實質合憲

性牴觸憲法之情形：

（一、二、三、內容與李慶雄聲請書同，略）

四、確定終局判決所適用之系爭二令違反法律不溯及既往原則、信賴保護原則及平等原則：

（一）查92年度以前之綜合所得稅結算申報，納稅義務人依法捐地節稅，財政部皆依法准許納稅義務人以捐贈土地之公告現值列報土地捐贈列舉扣除額（信賴基礎），且政府亦鼓勵納稅義務人捐地節稅，此從財政部臺北市國稅局所印製之「節稅秘笈」第17頁（附件四）即可得知。因此，人民依法捐地節稅已行之有年，在法律未修改前，納稅義務人已對財政部如何核定土地捐贈列舉扣除額之金額產生信賴，並著手買地進行節稅之規劃（信賴行為），除非法律有所變更，財政部不得任意變更核定基準，否則即有違信賴保護原則。且財政部以96年所公布的令（96年2月7日台財稅字第09604504850號令），規範聲請人94年已完成之購地行為，有違反法律不溯及既往的原則，嚴重侵害人民對法律的信賴。

（（二）、（三）內容與李慶雄聲請書同，略）

五、系爭二令業經第七屆第四會期立法院審議財政部99年度預算本院之主決議（附件五），糾正其違反信賴保護原則、法律保留原則及平等原則：

按「……財政部在相關稅法未修改之情況下，擅自發布台財稅字第0920452464號令及台財稅字第09404500070號令，規定捐贈土地需提土地確實成本，否則應一律依公告現值16%核定。財政部此舉已明顯違反「涉及人民財產

權之限制，依大法官釋字第443號解釋理由書之意旨，應以法律明文規定或法律具體明確授權主管機關發布命令，始得為之，否則即有違法律保留原則。」且92年度以前及93年度以後，同樣是捐地節稅，財政部竟在法律未修改的情況下，對土地捐贈列舉扣除額的計算為差別待遇，對相同事實為不同對待，顯然已違反平等原則……。」（參照中華民國99年1月18日立法院公報第99卷第5期第180頁之立法院新增決議案第2項之內容），上開財政部二令業經第七屆第四會期立法院院審議財政部99年度預算本院之主決議，糾正其違反信賴保護原則、法律保留原則及平等原則，並促請財政部修法，惟財政部及其所屬機關仍未積極修法，而繼續爰用系爭二函釋，據此對人民之財產權，增加法律所無之限制。

六、基於體系正義，實質意義所得稅之稅基應作相同評價：

所得稅，係指於人獲得金錢或其他經濟價值收入的事實，所課徵之稅捐。此種稅捐之課予，係人民因純資產的增加和累積，足以表彰有稅捐的給付能力，藉由課稅使其利得減少。所得稅，可區分為形式與實質意義的所得稅，形式意義的所得稅，係指所得稅法之個人綜合所得稅和營利事業所得稅。實質意義的所得稅，指包括形式意義的所得稅、遺產稅、贈與稅和土地稅法之土地增值稅（即土地交易所得稅），因繼承事實發生而形成之遺產、因受贈而取得受贈財產或土地移轉之自然增值，就因繼承、受贈或土地移轉而取得者而言，雖亦為所得之一種類型，惟基於租稅政策之考量，不依一般所得之課稅方式，而另依法課徵遺產稅、贈與稅和土地增值稅（司法院釋字第608號解釋理

由書參照)。因此，所得稅包括個人綜合所得稅、營利事業所得稅、遺產稅、贈與稅和土地增值稅。

按憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之。列舉扣除額雖屬個人綜合所得稅的租稅優惠項目，然相對地，遺產及贈與稅法第10條及土地稅法第30條之1第1款等稅法規定，所涉及贈與稅或土地增值稅的「稅基」，法律既以土地公告現值為標準，基於稅法的體系正義，對於同種標的宜採相同評價，則列舉扣除額人民對於政府捐贈土地價值之認定，自應以相同稅基為標準。

準此，本件確定終局判決所適用之法令及系爭二令，並未衡量稅法間之體系正義，而對於實質意義下之所得稅與其他稅制稅基為不同之認定，除違反平等原則外，更有違體系正義。

七、稽徵經濟原則須符合租稅法律主義：

按租稅法律主義，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率、納稅方法、納稅期間等租稅構成要件及租稅稽徵程序，以法律定之。職是應以法律明定之租稅構成要件，自不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加法律所無之要件或限制，而課人民以法律所未規定之租稅義務。主管機關本於法定職權就相關法律所為之闡釋，自應秉持憲法原則及相關法律之立法意旨，遵守一般法律解釋方法而為之；如逾越法律解釋之範圍，而增加法律所無之租稅義務，則非憲法第十九條規定之租稅法律主義所許（司法

院釋字第620號、第622號、第640號、第674號、第692號解釋參照)。是有關稅捐稽徵之程序，除有法律明確授權外，不得以命令為不同規定，或逾越法律，增加人民之租稅程序上負擔，否則即有違租稅法律主義(釋字第640號解釋理由書參照)。稅捐機關對於稅捐構成要件事實，負有舉證責任。惟國民經濟活動態樣複雜，且為避免稅法過度複雜化而無法執行，有簡化稽徵行政工作及提高行政經濟效率的必要，故基於實用性原則的考量，立法者制定法律時容許有不計入總額、免稅額、扣除額的減除，或經由法律授權行政機關訂定行政規則，如執行業務者費用標準、同業利潤標準、原物料耗用標準，及房屋評定價格之百分比計算出售房屋的財產交易所得等。上述提供預先制定的解決模式，以減輕稅捐機關的調查活動，節省舉證上困難與稽徵行政成本。

次按，倘若立法上未有任何授權，僅因行政機關逕以行政函釋謂:「人民購入土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，……其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之16%計算。」自行減輕稅捐機關調查稅捐構成要件事實的舉證責任，此等由行政機關自行創設稅捐稽徵經濟的方法，即有違租稅法律主義。

準此，本案確定終局判決所適用之法令及系爭二令，竟係為了稽徵經濟與便利之目的，而牴觸租稅法律主義之原則，上列確定終局判決所適用之法令與系爭二令應為違憲。

八、脫法避稅與合法節稅的區別：

查租稅規避乃脫法行為，即納稅義務人為規避稅捐之目的，而迂迴地、不正當的選擇稅法以外的私法法規，濫用其法律上形成自由，以避免滿足稅捐構成要件。因此，稅捐稽徵法第12條之1第1項、第2項規定所揭示的實質課稅原則，乃脫法避稅的一般防杜條款。至於，納稅義務人利用稅法本身給予節稅的空間，從事租稅規劃與安排財產的事前處置，是合法節稅。查人民捐贈土地予政府，既係依遺產及贈與稅法第10條規定:「遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準；被繼承人如係受死亡之宣告者，以法院宣告死亡判決內所確定死亡日之時價為準。本條修正前發生死亡事實或贈與行為之案件，於本條修正公布生效日尚未核課或尚未核課確定者，其估價適用前項規定辦理。第一項所稱時價，土地以公告土地現值或評定標準價格為準；房屋以評定標準價格為準。」及土地稅法第30條之1第1款規定:「依法免徵土地增值稅之土地，主管稽徵機關應依左列規定核定其移轉現值並發給免稅證明，以憑辦理土地所有權移轉登記：一、依第二十八條規定免徵土地增值稅之公有土地，以實際出售價額為準；各級政府贈與或受贈之土地，以贈與契約訂約日當期之公告土地現值為準。」等法律規定為之，故就人民捐贈土地價額之計算，應以贈與時之公告土地現值為準。此並非利用稅法以外的私法形式，致使法律上形式與經濟利益上歸屬不同。

準此，人民利用遺產及贈與稅法第10條及土地稅法第30條之1第1款等稅法規定，致個人綜合所得稅有對政府捐贈之列舉扣除額的節稅空間，乃合法節稅權利行使。而財

政部藉由92年6月3日台財稅字第0920452464號等二則令，自行創設稽徵經濟的方法，圖以減輕稅捐機關調查稅捐構成要件事實的舉證責任，有違租稅法律主義及體系正義要求。

（九、內容與李慶雄聲請書六、同，略）

肆、言詞辯論及其代理

聲請人依司法院大法官審理案件法第十三條第一項之規定，聲請 貴院就本聲請進行言詞辯論，並惠予許可聲請代理人出席辯論。

伍、關係文件之名稱及件數

一、臺中高等行政法院100年度訴字第236號判決。

二、最高行政法院101年度判字第166號判決。

三、財政部令。

四、財政部臺北市國稅局所印製「節稅秘笈」第17頁節錄。

五、立法院公報節錄。

謹 狀

司法院 公鑒

具狀人：林惠玲

中 華 民 國 101 年 3 月 22 日

（附件二）

最高行政法院判決 101 年度判字第 166 號

上 訴 人 林惠玲

送達代收人 王柏興

被 上 訴 人 財政部臺灣省中區國稅局

代 表 人 鄭義和

上列當事人間綜合所得稅事件，上訴人對於中華民國 100 年 10 月 6 日臺中高等行政法院 100 年度訴字第 236 號判決，提起上訴，本院判決如下：

主　文

上訴駁回。

上訴審訴訟費用由上訴人負擔。

理　由

一、上訴人民國 95 年度綜合所得稅結算申報，列報土地捐贈扣除額新臺幣（下同）7,550,275 元，經被上訴人以上訴人配偶白○華捐贈予彰化縣員林鎮公所（下稱員林鎮公所）之坐落新北市○○區○○段 134 地號土地應有部分 167/200 及 292 地號土地（下稱系爭土地），涉有以取得不實成本，利用實物捐贈方式，列報捐贈扣除額之情事，乃按系爭捐贈土地之公告現值 7,550,275 元之 16%計算，核定土地捐贈扣除額 1,208,044 元，綜合所得總額 14,156,569 元，綜合所得淨額 11,951,753 元，補徵應納稅額 1,103,238 元。上訴人不服，循序提起行政訴訟。

二、上訴人起訴主張：所得稅法未明文對於捐贈土地價額規定時，參酌遺產及贈與稅法第 10 條及土地稅法第 30 條之 1 規定，其贈與土地金額之計算，應以贈與時之公告土地現值為準，或得類推適用。是原處分以財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號令（下稱財政部 92 年令）及 95 年 2 月 15 日台財稅字第 09504507680 號令（下稱財政部 95 年令）作為處分基礎，要求土地捐贈列舉扣除額，須提出土地取得確實成本

核實認列，不得依公告現值核定，應屬違法、違憲，並違反行政自我拘束、平等及信賴保護原則。又上訴人所捐贈之系爭土地之地目雖為「道」，惟與鄰地所有人可自辦重劃或都市更新以進行具有更高經濟價值之利用，且上訴人捐贈土地亦減少國家辦理徵收所需之經費與人力等語，求為判決撤銷訴願決定及原處分（復查決定）。

三、被上訴人則以：財政部 92 年令及 95 年令均屬財政部基於中央財稅主管機關職權，就所得稅法第 17 條所定之捐贈列舉扣除額計算之立法意旨所為之解釋，無違法律保留原則，亦符合租稅法定主義內涵及實質課稅之公平原則。系爭土地既為無償供公眾通行之道路，且系爭土地亦無具有特別開發潛力因素下，其用途及經濟價值將受到極大之限制，變現性顯然較同地段之其他土地差，客觀上其市場變現交易價格，遠低於公告現值，而上訴人之配偶白 O 華卻以相當系爭土地 94 年度公告現值 8,446,716 元取得，顯違常情及經驗法則。又上訴人與巫 O 想既有合作購地捐贈而逃漏稅捐之模式，而系爭土地為 94 年間向巫 O 想購得；上訴人所提示系爭土地取得成本之資金證據，雖具形式流程，然其實質，與客觀之市場變現交易價格相較，顯不合理，難認其提示取得成本為真實等語，資為抗辯。

四、原審斟酌全辯論意旨及調查證據之結果，以：（一）財政部上開 92 年令、95 年令及 96 年 2 月 7 日台財稅字第 09604504850 號令（下稱 96 年令）並未增加所得稅法第 17 條所定列舉扣除額權利之限制要件，亦未牴觸法律保留原則。至臺北市稅捐稽徵處印製之「節稅秘笈」為宣導性說明，自財政部 92 年令頒布後即無援引之餘地，亦難以此宣導性說

明，認有拘束稽徵機關對於所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 規定適用之效力。再所得稅法並無如遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項、第 3 項及土地稅法第 30 條之 1 第 1 款等明文規定土地之估價原則，本件又係適用所得稅法之列舉申報扣除額價值之認定，而非適用遺產及贈與稅法及土地稅法，自應以稽徵機關實際調查所得之交易金額，作為列報之基礎，要與公告現值無關。（二）上訴人係居住於臺中市潭子區，卻購買坐落新北市新莊區及臺中市北區、烏日區之部分土地後，透過清償債務塗銷抵押權及辦理共有物分割之交易過程後取得系爭土地，再將之捐贈予員林鎮公所，其大費周章而為捐贈之目的及流程均顯可疑。況上訴人曾於 94 年間向他人購得土地，取得代價約僅為土地公告現值之 20%，卻以 100%為買賣契約書之買賣價款，列報其 94 年度綜合所得稅土地捐贈扣除額，而涉有偽造文書罪嫌，經檢察官緩起訴在案；再參以上訴人與訴外人巫 0 想有多次合作購地捐贈而逃漏稅捐之模式，依彼等間之密切關聯，系爭土地與上訴人 94 年間取得之土地之交易形式，應屬相同，故上訴人主張其係以高於系爭土地之公告現值之金額而購買該土地，及其所提出支票 5 紙及交易明細等資金流程，以示其有支付 8,446,716 元之土地買賣價款予林 0 憓，顯有悖事理及經驗法則，尚難採信。（三）另按一般人處理購地事務，有其一定之合理經濟目的，人民亦無請求主管機關徵收土地之權利，且全國公共設施保留地甚多，政府因財政困難，短期間已無法一一徵收，系爭土地來日經政府徵收之可能性不大，且該土地現已為公眾通行之道路，使用受限而無法作為他用，亦無可能自辦重劃或都市更新，如上訴人欲期待需地機關徵收

系爭土地或自辦重劃或都市更新等利用，則其購得土地後，亦無須即將系爭土地捐贈予彰化縣員林鎮公所之理等詞，為其論據，而判決駁回上訴人在原審之訴。

五、本院經核原判決並無違誤，茲就上訴意旨論斷如下：

（一）按所得稅法第 13 條規定：「個人之綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。」第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 規定：「按前 3 條規定計得之個人綜合所得總額，減除下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：……二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額：……（二）列舉扣除額：1.捐贈：對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。」其僅規定捐贈總額之限制，對於非以金錢捐贈者，其捐贈總額如何計算，未為明文。惟觀該條項所定各列舉扣除額—捐贈、保險費、醫藥及生育費、災害損失、購屋借款利息、房屋租金支出，概以實際支出者，始得列報，亦即以成本支出概念作為核實認定原則。又財政部 92 年令：「一、自 93 年 1 月 1 日起，個人以購入之土地捐贈，已提出土地取得成本確實證據者，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之計算，依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 之規定核實減除；……。三、個人以購入之土地捐贈未能提具土地取得成本確實證據或土地係受贈取得者，其捐贈列舉扣除金額之計算，稽徵機關得依本部核定之標準認定之。該標準由本部各地區國稅局參

照捐贈年度土地市場交易情形擬訂，報請本部核定。」係以土地取得成本計算捐贈總額；如未能提具土地取得成本確實證據或土地係受贈取得者，依各地區國稅局參照捐贈年度土地市場交易情形，即市價擬訂，報經財政部核定之標準認定，即本於列舉扣除額應以成本支出概念作為核實認列原則，合於上開所得稅法規定意旨，並未增加法律所無之限制，無違法律保留原則，亦符合租稅法定主義內涵及實質課稅之公平原則。嗣該部 95 年令：「94 年度個人捐贈土地列報綜合所得稅捐贈列舉扣除金額認定標準：個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體意見專案報部核定者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之 16%計算。」及 96 年令：「個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之 16%計算。前項捐贈之土地，如係非屬公共設施保留地且情形特殊者，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之認定，得經稽徵機關研析具體意見專案報部核定。」上述公告現值 16%之標準，既係各區稅捐稽徵機關參照捐贈年度土地市場交易情形擬訂，並報財政部核定，已敘明係依捐贈土地市場交易情形擬訂，且為主管機關適用法律所定之標準，自無庸個案再舉證如何計算出 16%之證據，核並未增加所得稅法第 17 條所定列舉扣除額權利之限制要件，亦未牴觸法律保留原則及平等原則。原判決予以援用，於法並無不合。上訴

意旨以財政部上開令違反法律保留原則、平等原則，指摘原判決有適用法規不當之違法云云，自非可採。

（二）次按，所得稅法與遺產及贈與稅法規定之情形不同，所得稅法既無如遺產及贈與稅法第 10 條第 1 項、第 3 項明文規定估價原則，本件又係適用所得稅法之列舉申報扣除額價值之認定，而非適用遺產及贈與稅法；稽徵機關採計之上述標準據實認定市場實際交易價值，符合實質課稅精神，故於捐贈申報所得稅扣抵項目之情形，自應依所得稅法規定意旨，以稽徵機關實際調查所得之交易金額，作為列報之基礎，要與公告現值無關。又直轄市或縣（市）政府依平均地權條例第 46 條及第 47 條之 2 規定，經地價評議委員會評定後公告之土地現值，係作為主管機關審核土地移轉現值及補償徵收土地地價之依據；土地稅法第 30 條之 1 係就免徵土地增值稅之移轉現值所為規定，均與本件不同。是上訴人主張原審未正確適用遺產及贈與稅法第 10 條、土地稅法第 30 條之 1 第 1 款之規定，卻適用未經法律授權而限制人民財產權之財政部上開 92 年令、96 年令云云，據以指摘原判決有不適用法規及適用法規不當之違法，亦無足採。

（三）綜上所述，原判決維持原處分及訴願決定，而駁回上訴人在原審之訴，核其所適用之法規與該案應適用之現行法規並無違背，與解釋判例，亦無牴觸，並無所謂原判決有違背法令之情形。上訴人對於業經原判決詳予論述不採之事由再予爭執，核屬法律上見解之歧異，要難謂為原判決有違背法令之情形。本件上訴論旨，仍執前詞，指摘原判決違誤，求予廢棄，難認有理由，應予駁回。

六、據上論結，本件上訴為無理由。依行政訴訟法第 255 條第 1 項、第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中　華　民　國　1　0　1　年　2　月　1　6　日

（本件聲請書其餘附件略）

抄周樑昌釋憲聲請書　　（　　101 年 10 月 4 日）

茲依司法院大法官審理案件法第 5 條第 1 項第 2 款及第 8 條第 1 項之規定，聲請解釋憲法，並將有關事項敘明如下：

壹、聲請解釋憲法之目的

為就確定終局判決適用之法律及命令發生牴觸憲法之疑義，致人民於憲法上所保障之權利遭受不法侵害，直言之，本件聲請解釋之目的，即為財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號及97年1月3日台財稅字第09704510530號令（附件三），不當限縮所得稅法第17條第1項第2款第2目之１、遺產及贈與稅法第10條第1項、第3項及土地稅法第30條之1第1款之規定，致聲請人96年度綜合所得稅需多繳納新臺幣（以下同）2,539,946元，有牴觸憲法第19條、第15條、第7條等之疑義，並涉及憲法第172條「命令與憲法或法律牴觸者無效」之規定，聲請解釋。

貳、疑義之性質與經過，及涉及之憲法條文

一、緣聲請人周樑昌於96年度綜合所得稅結算申報，列報土地對政府捐贈列舉扣除額11,981,827元。詎財政部臺灣省中區國稅局以聲請人未能提示系爭土地取得成本確實證明，乃依財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號及97

年1月3日台財稅字第09704510530號令，核定聲請人上開土地捐贈扣除額1,210,248元，補徵稅額1,210,248元。聲請人對土地捐贈扣除額項目不服，循序提起復查、訴願及行政訴訟，業經臺中高等行政法院101年度訴字第79號判決及最高行政法院101年度裁字第1863號裁定駁回上訴確定。惟臺中高等行政法院101年度訴字第79號判決竟拒絕適用遺產及贈與稅法第10條及土地稅法第30條之1規定，仍援引財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號及97年1月3日台財稅字第09704510530號令：「個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，……其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之16%計算。」認定聲請人96年度土地捐贈列舉扣除額為1,210,248元。

二、按司法院大法官審理案件法第5條第1項第2款規定:「人民、法人或政黨於其憲法上所保障之權利，遭受不法侵害，經依法定程序提起訴訟，對於確定終局裁判所適用之法律或命令發生有牴觸憲法之疑義者，得聲請解釋憲法。」查聲請人與財政部臺灣省北區國稅局間之綜合所得稅事件，涉及人民之憲法上所保障之財產權，業經最高行政法院101年度裁字第1863號裁定駁回上訴，而臺中高等行政法院101年度訴字第79號判決確定，上開裁定直接適用財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號及97年1月3日台財稅字第09704510530號令，仍認原審依上開二令所為之判決，認定事實及適用法律並無違誤，以上訴無理由駁回，聲請人已依法定程序窮盡審級救濟途徑，今以臺中高等行政法院101年度訴字第79號判決為確定終局判決，就其所

適用之上開二則財政部令之合憲性聲請解釋。（參照司法院大法官釋字第615號解釋理由書第1段）。是臺中高等行政法院101年度訴字第79號確定終局判決所適用之財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號及97年1月3日台財稅字第09704510530號令涉及上述違憲爭議，為此，爰依司法院大法官審理案件法第5條第1項第2款之規定，聲請解釋憲法。

叁、聲請解釋憲法的理由及聲請人對本案所主張的立場與見解

本件確定終局判決所適用之財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號及97年1月3日台財稅字第09704510530號令（下稱系爭二令），有下列形式及實質合憲性牴觸憲法之情形：

（一、二、三、內容與李慶雄聲請書同，略）

四、確定終局判決所適用之系爭二令違反法律不溯及既往原則、信賴保護原則及平等原則：

（（一）內容與林惠玲聲請書同，略；（二）（三）內容與李慶雄聲請書同，略）

（五、內容與林惠玲聲請書同，略）

六、確定終局判決所適用之令違反所得稅法第14條第2項規定：

按所得稅法第14條第2項規定：「前項各類所得，如為實物、有價證券或外國貨幣，應以取得時政府規定之價格或認可之兌換率折算之；未經政府規定者，以當地時價計算。」申報人獲取所得為實物者，若政府有規定者，應適用其規定，又若政府未規定其價額，則依時價計算，查土地之價值，中央及各縣市政府每年均有經土

地評議後發布「公告現值」，故在有規定之情形下，所有之捐贈土地自應以「公告現值」作為價值認定，確定終局判決所適用之法令顯然牴觸所得稅法第14條之規範意旨，亦形式上（法律位階）及實質上之違憲。

（七、內容與李慶雄聲請書六、同，略）

肆、言詞辯論及其代理

聲請人依司法院大法官審理案件法第十三條第一項之規定，聲請 貴院就本聲請進行言詞辯論，並惠予許可聲請代理人出席辯論。

伍、關係文件之名稱及件數

一、臺中高等行政法院101年度訴字第79號判決。

二、最高行政法院101年度裁字第1863號裁定。

三、財政部令。

四、財政部臺北市國稅局所印製「節稅秘笈」第17頁節錄。

五、立法院公報節錄。

謹 狀

司法院 公鑒

具狀人：周樑昌

中 華 民 國 101 年 10 月 4 日

臺中高等行政法院判決 101 年度訴字第 79 號

原 告 周樑昌

訴訟代理人 吳榮昌 律師

複 代 理 人 鄭中睿 律師

被 告 財政部臺灣省中區國稅局

代 表 人 鄭義和

訴訟代理人 廖嘉慧

上列當事人間因綜合所得稅事件，原告不服財政部中華民國 101 年 2 月 8 日台財訴字第 10000495620 號訴願決定，提起行政訴訟，本院判決如下：

主 文

原告之訴駁回。

訴訟費用由原告負擔。

事實及理由

一、事實概要：

原告辦理民國（下同）96 年度綜合所得稅結算申報，列報土地捐贈扣除額新臺幣（下同）7,564,054 元，原查以原告捐贈予臺中市政府之臺中市○區○○○段 268-2 及 268-242 地號土地（以下簡稱系爭土地），涉有利用實物捐贈以不實取得成本列報捐贈扣除額之情事，原告遂於 98 年 8 月 31 日申請更正改按系爭捐贈土地公告現值之 16%申報列舉捐贈扣除額 1,210,248 元（7,564,054 元x16%），經被告所屬沙鹿稽徵所准予更正，並核定綜合所得總額 16, 931,718 元，綜合所得淨額 14,862,534 元，被告並以 98 年 10 月 13 日第 1060000044 號綜合所得稅核定通知書檢附稅額繳款書，補徵應納稅額 2,539,946 元。原告不服，主張：（一）財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號及 97 年 1 月 30 日台財稅字第 09704510530 號令（原告誤植為 94 年 2 月 18 日台財稅字第 09404500070 號令），非基於法律授權，即對人民財產權作出限制，有違法律保留原則。（二）其已提示土地買賣契約書、付款憑證及土地建築改良物所有權買賣移轉契約

書等資料，足資證明系爭 2 筆土地係於 96 年 10 月 26 日向案外人白０隆購買取得，成本為 7,564,054 元，稽徵機關應依原告提出證據，准予按系爭捐贈土地取得成本認列捐贈扣除額。（三）納稅義務人捐贈土地予政府，所得稅法第 17 條並未規定捐贈土地之價額計算，依稅捐稽徵法第 1 條應準用土地稅法第 30 條之 1 第 1 款與遺產及贈與稅法第 10 條第 3 項規定，應以土地公告現值為準云云，申請復查。經被告復查決定略以：「（一）按『涉及租稅事項之法律，其解釋應本於租稅法律主義之精神，依各該法律之立法目的，衡酌經濟上之意義及實質課稅之公平原則為之。』原經司法院釋字第 420 號解釋闡明在案。而此一解釋內容業於 98 年 5 月 13 日增訂為稅捐稽徵法第 12 條之 1 第 1 項規定，其立法意旨為：租稅法所重視者，係應為足以表徵納稅能力之經濟事實，非僅以形式外觀之法律行為或關係為依據。故在解釋適用稅法時，所應根據者為經濟事實，不僅止於形式上之公平，應就實質經濟利益之享受者予以課稅，始符實質課稅及公平課稅之原則。次按所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之１規定，旨在個人對教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈，或對國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，係為助益於社會及政府機關之行為，具有增進公共利益之內涵，故為鼓勵，而就此等支出特別給予免除租稅之優惠措施。又所得稅法有關個人捐贈列報扣除規定之限額，原均以綜合所得總額之 20％為限，以保障稅收，防止浮濫，於 61 年 12 月 30 日修法時，對政府之捐贈，始修正為不受金額限制，因此從租稅公平、保障稅收及防止浮濫之觀點，捐贈物如係實物者，其扣除額度應相當於該捐贈物之現金價值，使實物捐贈與現金捐贈之扣

除額度無差別之租稅待遇，始符合平等原則。觀諸首揭財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號令，個人以購入之土地捐贈，列舉扣除金額之計算，已提出土地取得成本確實證據者，以土地之取得成本為準；未能提出土地取得成本確實證據或土地係受贈取得者，得依財政部核定之標準認定之。其所謂『取得成本確實證據』，應係指納稅義務人有確實之證據，足證所捐贈土地取得係與一般土地交易市場相符之合理價格，是若所提出之證據，雖具其形式，然其實質，與客觀之市價顯有不符，或悖於事理及有違經驗法則，亦難認係有『確實證據』。是該令乃財政部基於中央財稅主管機關職權，就所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 捐贈列舉扣除金額計算之立法意旨作成之解釋；嗣財政部 97 年 1 月 30 日台財稅字第 09704510530 號令核定『96 年度個人捐贈土地列報綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之認定標準』，則為補充 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號令第 3 點所釋之認定標準，並未增加法律所無之限制，無違法律保留原則，亦符合租稅法定主義內涵及實質課稅之公平原則。（二）次查，原告為上市公司之董事，其受案外人巫 0 想招攬，基於逃漏綜合所得稅牟利之犯意，曾於 94 年間向他人購買坐落臺北縣淡水鎮土地，明知實際取得金額僅約公告土地現值 20%，卻由巫 0 想及地政士或所指使之人在其所簽訂之買賣契約書中，登載買賣價款為公告土地現值之 100%，而將土地捐贈予澎湖縣望安鄉公所，並以登載不實交易價格之買賣契約書等資料，於 94 年度綜合所得稅結算申報列報捐贈扣除額，涉嫌逃漏稅款，經檢察官緩起訴在案，有澎湖地檢署檢察官 97 年度偵字第 395 號緩起訴處分書可稽；原告續於 95

年間向訴外人巫Ｏ芸（巫Ｏ想之女）購買坐落於桃園縣之持分土地，捐贈予彰化縣員林鎮公所，並持登載土地交易價格與公告土地現值同額之買賣契約書等資料，列報 95 年度綜合所得稅土地捐贈扣除額 11,981,827 元，嗣其自行同意並經被告按財政部核定之土地捐贈列舉扣除額標準即公告土地現值之 16%認列扣除，惟原告復變更主張循序提起行政救濟，亦經臺中高等行政法院以 100 年度訴字第 86 號判決駁回在案。另巫Ｏ想因違反稅捐稽徵法等案件，亦經臺灣臺中地方法院以 98 年度重訴字第 1326 號刑事判決處罪行在案，依該宣示判決筆錄所載，巫Ｏ想多次向原告及其他高所得者招攬購地節稅，原告除明知其購買土地價格並非土地買賣契約書上登載之金額，且亦配合安排為其他涉案之高所得者購買渠等捐贈土地之前手。觀之渠等合作購地捐贈而逃漏稅捐之模式，依彼等間之密切關聯，本件系爭捐贈土地之交易形式，亦應相同，是原告主張其購買該土地之成本為公告土地現值 100%即 7,564,054 元之金額，所提出土地買賣契約書、支票 3 紙等資金流程，以示其有支付上開金額土地買賣價款，即難為採據。（三）又本件系爭捐贈土地為現供公眾通行之既成巷道，按私有現行巷道，無論係都市計畫內或非都市計畫內之土地，所有權人對土地因無從自由使用收益，致其無市場行情，不易出售變價之特性，與公共設施保留地之情況並無二致，故其市價均遠低於其公告現值，所稱以公告土地現值為購買價格，實有背離事理及經驗法則。況查系爭捐贈土地為現行巷道（自Ｏ街 196 巷），原告購買意圖除為捐贈抵稅外，別無其他經濟上目的，依其個人年度綜合所得稅邊際稅率 40%而言，其節省稅負利益僅 3,025,621 元，卻稱實以

7,564,054 元之金額購買，顯違背一般經驗法則。再查原告既先自行於 98 年 8 月 31 日具文同意該年度申報之土地捐贈扣除額，改按公告土地現值之 16%列舉扣除，嗣於接獲核定稅額繳款書後，卻變更主張應以土地買賣契約書所載買賣價款金額為實際取得成本認列捐贈扣除額，其前後說詞反覆，復查主張亦難採信，有臺中市西區地籍圖查詢、土地建物查詢及原告 96 年度綜合所得稅結算申報書、核定通知書暨 98 年 8 月 31 日同意書等資料可稽。（四）至主張捐贈列舉土地扣除額計算，應準用土地稅法第 30 條之 1 第 1 款與遺產及贈與稅法第 10 條第 3 項規定，以土地公告現值為準乙節，查前揭規定係分別就依法免徵土地增值稅之土地移轉現值核定標準與課徵遺產及贈與稅之財產價值計算所為之規定，均係以特定課徵標的為對象，於該特定對象之外，法均無準用之規定，是非當然有其適用。又所得稅法與土地稅法、遺產及贈與稅法之課稅目的不同，且各有其不同構成要件及行政考量，亦無可比附援用，原告主張，洵有誤解。末查原告提示之系爭捐贈土地取得成本證據，雖具形式流程，然其實質與客觀之市場變現交易價格相較，顯不合理，應難採據已如前述，是被告再於 99 年 8 月 26 日以中區國稅法字第 0990035251 號函請原告到局備詢，惟其迄未到局，致被告亦無從審酌，併予敘明。……」從而原查依首揭令規定，按系爭捐贈土地公告現值 7,564,054 元之 16%計算，核定原告 96 年度土地捐贈扣除額 1,210,248 元，並無不合，遂作成 100 年 11 月 9 日中區國稅法字第 1000045916 號復查決定（下稱原處分），駁回復查之申請。原告猶表不服，續執前詞提起訴願，惟遭財政部

101 年 2 月 8 日台財訴字第 10000495620 號訴願決定駁回，遂提起本件行政訴訟。

二、本件原告主張：

（一）被告未依法律認定捐贈土地之價值，違反法律保留原則：

1.按憲法第 19 條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律定之。惟主管機關於職權範圍內適用之法律條文發生疑義者，本於法定職權就相關規定予以闡釋，如係秉持一般法律解釋方法，且符合相關憲法原則，即與租稅法律主義無違（司法院釋字第 607 號、第 622 號、第 625 號、第 635 號解釋參照）。故有關租稅之重要要件，皆應於法律規定之。

2.查關於扣除額價額之認定並非細節性及技術性層面，故應有絕對法律保留之適用，亦即因一般扣除額之額度認定多寡，不僅會影響到國家稅收收入，更會影響到個人綜合所得稅繳納之多寡，更涉及到漏稅處罰之層次，故關於價額之認定，會影響到人民之憲法上之權利及義務，故關於認定之標準應由法律定之，因其並非技術性或細節性之層面，故財政部不得以行政命令或解釋補充所得稅法未規定且涉及人民重大憲法上所保障之權利與義務。

3.故於所得稅法並未明文對於捐贈土地價額規定時，應參酌同為稅法性質之遺產及贈與稅法第 10 條規定:「遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準；被繼承人如係受死亡之宣告

者，以法院宣告死亡判決內所確定死亡日之時價為準。本條修正前發生死亡事實或贈與行為之案件，於本條修正公布生效日尚未核課或尚未核課確定者，其估價適用前項規定辦理。第一項所稱時價，土地以公告土地現值或評定標準價格為準；房屋以評定標準價格為準。」另按土地稅法第 30 條之 1 第 1 款規定：「依法免徵土地增值稅之土地，主管稽徵機關應依左列規定核定其移轉現值並發給免稅證明，以憑辦理土地所有權移轉登記：一、依第二十八條規定免徵土地增值稅之公有土地，以實際出售價額為準；各級政府贈與或受贈之土地，以贈與契約訂約日當期之公告土地現值為準。」因此，人民捐贈土地給政府，依上開法律規定，其贈與土地金額之計算，應以贈與時之公告土地現值為準，乃自明之理。

4.從法律歷史解釋方法與後法優於前法解釋原則觀察，蓋所得稅法係於 32 年 2 月 17 日制定公布，而所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 於 61 年 12 月 30 日修訂為目前的條文，但所得稅法在制定及修正時皆未對捐贈財產金額之計算設有規定，故同批立法者為彌補此漏未規定之處，故於後法（即遺產及贈與稅法及土地稅法）中定有詳細規定，以達法律之完整性。次查遺產及贈與稅法係於 62 年 2 月 6 日制定公布，而遺產及贈與稅法第 10 條於 84 年 1 月 13 日修訂為目前之條文，又土地稅法第 30 條之 1 於 78 年 10 月 30 日修正公布，此二規定正好補足所得稅法未規定捐贈財產金額如何計算之問題，理應與所得稅法搭配適用。

因此，納稅義務人捐贈土地給政府，依所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1、遺產及贈與稅法第 10 條及土地稅法第 30 條之 1 規定，得於申報綜合所得稅時列舉扣除，且其捐贈土地金額之計算應以公告土地現值為準。

5.法律之解釋方式從文義解釋出發，惟無法從所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 中直接判斷並認定土地之捐贈價額，故從而輔以其他解釋方法，來探求上開法條之意涵及範圍，從歷史解釋角度觀察，在同一批立法者所秉持之相同意旨與立法目的，對於所得稅法與遺產及贈與稅法第 10 條及土地稅法第 30 條之 1 規定，三者間之解釋與課徵標準應為相同，即以土地之公告現值為認定，且此種解釋方式亦未逸脫或逾越所得稅法系爭條文之文義解釋範圍，更補充法律規範密度之不足，是故在法律適用上為符合一致性避免割裂稅法制度，應直接適用遺產及贈與稅法第 10 條及土地稅法第 30 條之 1 規定，或得類推適用，而並非適用財政部之非法律層面之任何行政命令或解釋。

（二）以財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號及 97 年 1 月 3 日台財稅字第 09704510530 號令作為處分基礎，應屬違法及違憲：

1.按行政程序法第 150 條及第 159 條分別規定：「本法所稱法規命令，係指行政機關基於法律授權，對多數不特定人民就一般事項所作抽象之對外發生法律效果之規定。」「本法所稱行政規則，係指上級機關對下級機關，或長官對屬官，依其權限或職權為規範機關內部

秩序及運作，所為非直接對外發生法規範效力之一般、抽象之規定。行政規則包括下列各款之規定：一、關於機關內部之組織、事務之分配、業務處理方式、人事管理等一般性規定。二、為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準。」查財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號及 97 年 1 月 3 日台財稅字第 09704510530 號令並非基於法律授權，僅是上級機關為協助下級機關統一解釋法令而訂頒之解釋性規定，性質上係屬行政程序法第 159 條所規定之解釋性行政規則，非屬法規命令，首先敘明。

2.次按行政程序法第 4 條規定：「行政行為應受法律及一般法律原則之拘束。」另「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明文規定。」「對人民違反行政法上義務之行為科處罰鍰，涉及人民權利之限制，其處罰之構成要件及數額，應由法律定之。若法律就其構成要件，授權以命令為補充規定者，授權之內容及範圍應具體明確，然後據以發布命令，始符憲法第二十三條以法律限制人民權利之意旨。」司法院釋字第 607 號及第 313 號解釋分別著有明文。亦即行政機關對人民處罰之規定，必須法律事先有明文規定始得為之，須符合法律保留原則（授權明確性原則），而增加人民租稅負擔，侵害到人民的財產權，形同行政機關對人民之處罰，依上開規定之

意旨，理應有法律明文規定（法律保留原則），或由法律明確授權行政機關以法規命令定之（授權明確性原則），不得任意以行政規則增加人民的租稅負擔，否則即是違憲，對人民無拘束力，人民與行政機關皆無遵守之義務。

3.換言之，上開財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號及97年1月3日台財稅字第09704510530號令在法律性質上至多屬行政規則之一種，惟令之內容對人民受憲法保障之財產權作出限制，已具體影響到人民的實體上之權利義務，並非僅就所得稅法所為之細節性、技術性事項之補充規定，又參照前揭行政程序法第4條規定及司法院釋字第607號及第313號解釋，上開令之內容及範圍應具體明確，且不得逾越母法之立法目的。惟觀諸行為時所得稅法第17條第1項第2款第2目之1僅規定：「對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈最高不超過綜合所得總額百分之二十為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。」並無關於以「捐贈土地節稅之方式申報個人綜合所得稅時，其捐贈價值應如何計算」之規定，條文中亦無授權行政機關得自由認定捐贈價值，是財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號及97年1月3日台財稅字第09704510530號令均係在無任何法律授權下擅自創造法律，對人民之財產權做出限制（處罰），實有違法律保留原則而非適法，是以，上開令自應不予適用，以免侵害人民受憲法保障之財產權。

4.又查立法院在通過 99 年度中央政府總預算案時作成

附帶決議：「既成道路捐地節稅事項，92 年以前依據所得稅法第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 之規定捐贈土地予政府機關，以『公告地價』申報扣除額，國稅單位並以節稅秘笈鼓勵人民捐贈土地，此行為行之有年，民眾信賴自成，惟自 93 年度之後，財政部在相關稅法未修改之情況下，擅自發布台財稅字第 0920452464 號及台財稅字第 09404500070 號令，規定捐贈土地需提出土地取得確實成本，否則應一律以公告現值 16%核定。財政部此舉已明顯違反『涉及人民財產權之限制，依司法院釋字第 443 號解釋理由書之意旨，應以法律明文規定或由法律具體明確授權主管機關發布命令，始得為之，否則即有違法律保留原則。』且 92 年度以前及 93 年度以後，同樣是捐地節稅，財政部竟在法律未修改的情況下，對土地捐贈列舉扣除額的計算為差別待遇，對相同事實為不同對待，顯然已違反平等原則。……建請財政部應儘速修法，回復合宜之公告地價抵稅基準，以保障民眾受損之權益。」又財政部依本法或稅法所發布之法規命令及行政規則，不得增加或減免納稅義務人法定之納稅義務，此有 99 年 1 月 6 日總統令修正公布之稅捐稽徵法第 11 條之 3 之明文，足證上開二令增加原告之法定納稅義務，違反法律規定，應為無效。

（三）原處分違反行政慣例之自我拘束，不符合平等原則，亦違反信賴保護：

1.按在 92 年 6 月 3 日之前，關於捐贈土地之價值認定，本無規定而全部以土地之公告現值認定並予以扣除，

此實務上行之數十年之認定方式，已形成行政慣例，對各稽徵機關已形成自我拘束，亦即對於相同之捐地節稅案件以土地公告現值予以認定其扣抵稅額，長久以來已形成行政慣例，而拘束被告。

2.又按憲法第 7 條規定，中華民國人民在法律上一律平等，其內涵並非指絕對、機械之形式上平等，而係保障人民在法律上地位之實質平等，立法機關基於憲法之價值體系及立法目的，自得斟酌規範事物性質之差異而為合理之區別對待（司法院釋字第 485 號、第 596 號解釋參照）。平等原則之意涵並非禁止被告對於相同案件必為相同認定，但為不同認定時，其差別待遇必須是合法合理的，方符合平等原則之要求；而今被告對於 92 年前後相同性質之捐地節稅案件，其認定價額有所不同，更重要的是此差別待遇本身並無法律依據，更未見其合理化之理由，故被告不僅違背行政慣例之拘束自我效力，更違反憲法上及行政法第 6 條之平等原則。

3.尤有甚者，是否應適用遺產及贈與稅法第 10 條及土地稅法第 30 條之 1 規定以土地公告現值計算捐贈扣除額，縱認屬法律適用見解不同之問題，惟由財政部於 92 年之前一律以土地公告現值核定捐贈扣除額可知，過去財政部亦認為應依法以土地公告現值核定，而原告相信政府過去依法行政之行政行為，95 年申報綜合所得稅時以土地公告現值申報列舉扣除額，並未虛報，至多僅是適用法律見解與稽徵機關有所出入，稽徵機關若認為原告之法律見解不妥，至多僅能要求原

告補稅，且原告亦補稅完畢，然查92年度之前以土地公告現值申報捐贈扣除額是合法，93年度之後以土地公告現值申報捐贈扣除額卻變成是違法，其間根本沒有經過法律修改，此判斷及認定標準豈能由財政部自行以令方式為之。此舉不僅已嚴重違反稅捐法定主義，更無視法律保留原則之要求，實質侵害人民之財產權，不得不察。

4.查92年度以前之綜合所得稅結算申報，納稅義務人依法捐地節稅，財政部皆依法准許納稅義務人以捐贈土地之公告現值列報土地捐贈列舉扣除額（信賴基礎），且政府亦鼓勵納稅義務人捐地節稅，此從上開財政部臺北市國稅局所印製之「節稅秘笈」即可得知。因此，人民依法捐地節稅已行之有年，數十年來已形成行政上之慣例，在法律未修改前，納稅義務人已對財政部如何核定土地捐贈列舉扣除額之金額產生信賴，並著手買地進行節稅之規劃（信賴行為），除非法律有所變更，財政部不得任意變更核定基準，否則即有違信賴保護原則。

5.惟財政部竟在法律未作修改的情況下，擅自以財政部92年6月3日台財稅字第0920452464號令限縮法律之規定，要求93年度以後之綜合所得稅土地捐贈列舉扣除額，須提出土地取得確實成本核實認列，不得依公告現值核定，對92年度以前及93年度以後的土地捐贈作差別待遇，此差別待遇被告從未說明其合理化依據，故此差別待遇實屬不合理，亦不符合法律保留，且違反平等原則，更有違信賴保護原則。換言之，92

年度之前納稅義務人得以捐地方式節稅，並以土地公告現值申報土地捐贈列舉扣除額；但在 93 年度之後納稅義務人於捐地節稅時，財政部竟不允許納稅義務人依土地公告現值申報土地捐贈列舉扣除額，在法律未修改前，財政部對相同事實為不同之對待，而差別待遇並無合理依據，顯然違反平等原則。

6.是財政部上開令無法律授權卻限制人民依法捐地節稅之權利，違反法律保留原則；且對相同的事實為不同之對待，違反平等原則；並在未修法的情況下不顧人民對法律及行政行為之信賴，有違信賴保護原則，請貴院拒絕適用上開財政部令，並依法（遺產及贈與稅法第 10 條、土地稅法第 30 條之 1）准予原告依土地公告現值列報土地捐贈列舉扣除額。

（四）原處分有裁量濫用及裁量怠惰之情事：對於原告所捐贈土地之客觀價值或市價，本係被告於本件起訴前即得自行依職權調查，或請其他機關單位為鑑價，查本件原告所捐贈之地，其地目雖編列為「道」，惟與鄰地所有人之可自辦重劃或都市更新以進行具有更高經濟價值之利用，被告自不能未經實際求證市價，僅單純請其他地政或都市發展等單位提供相關資料文書作業，即抽象臆測捐贈土地的「市價」可能低於「公告土地現值」，或以變現性低為由，而逕以土地公告現值 16%認定，故被告未查證即予以補稅，則有裁量怠惰及裁量濫用之情。又原告捐贈之地，可減少國家辦理徵收所需之經費與人力，以經濟之角度觀察稅收支出與收入，並未實質減少國家之稅收，因國家辦理徵收必以公告現值為準並加成計算

徵收補償金，今原告並無任何虛報或墊高成本之情事，依法以 7,564,054 元認定核列土地捐贈扣除額並無違誤。

（五）又依照土地建築改良物贈與所有權移轉契約書中，關於贈與權利價值乙節，既已載明為 7,564,054 元，並經稅務機關認定，故本件捐贈土地之價值自應以上開經公家機關認定之價值為準，而今被告卻又另以其他令認定捐贈價值，實造成原告混淆及無法判斷何公家機關所言為是之情形，故關於同一捐贈之土地價值認定，在所得稅法未明文規範情形下，自應統一作法並循行政慣例以公告現值認定，方屬合理。

（六）末按改制前行政法院 36 年判字第 16 號判例意旨，稅務訴訟之舉證責任分配理論與一般民事訴訟相同，在事實不明之情況下，其不利益應歸屬於由該事實導出有利法律效果之訴訟當事人負擔，即主張權利或權限之人，於有疑義時，除法律另有規定外，應就權利發生事實負舉證責任，而否認權利或權限之人或主張相反權利之人，對權利之障礙、消滅、抑制之事實，負舉證責任，行政訴訟法第 136 條準用民事訴訟法第 277 條規定甚明。稅捐繳納義務為公法上債務關係，就稅捐債務成立之舉證責任應由被告負擔，即稅捐主體、稅捐客體、歸屬、稅基、稅率等稅捐構成要件，原則上應由被告負舉證責任，故被告並無其他具體事證，逕認土地捐贈扣除額僅 1,210,248 元，並予裁處補稅，是原處分均違背證據法則、論理法則、經驗法則、行政程序法第 9 條及行政程序法第 43 條等規定。

（七）綜上所述，本件原告申報 96 年度綜合所得稅列舉扣除額

為 7,564,054 元，並未虛報，依法應予准許。被告卻未依法認列並補徵應納稅額 2,539,946 元，應屬違法。為此，原告依據行政訴訟法第 4 條第 1 項規定提起本件撤銷訴訟，並聲請求為判決：

1.訴願決定及原處分（即復查決定）均撤銷。

2.訴訟費用由被告負擔。

三、被告則以：

（一）查原告為上市公司之董事，案外人巫Ｏ想多次向原告及其他高所得者招攬購地節稅，原告等除明知其購買土地價格並非土地買賣契約書上登載之金額，且亦配合安排為其他涉案之高所得者購買渠等捐贈土地之前手，渠等先以極低價格收購私設巷道或公共設施保留地，再利用多方循環買賣方式，虛偽安排資金流程，於不到 1 年時間多次轉手逐步墊高土地成本等情，業據澎湖地檢署檢察官 97 年度偵字第 395 號緩起訴處分書、臺灣臺中地方法院 98 年度重訴字第 1326 號宣示判決筆錄及臺中高等行政法院 100 年度訴字第 86 號判決、最高行政法院 100 年度裁字第 2372 號裁定明揭在案。顯見原告購買系爭土地捐贈政府，係基於租稅規劃目的而為，其所提示系爭土地取得成本之資金證據，雖具形式流程，然與客觀市場交易價格相較，顯非合理，實難認該等成本證明為確實。

（二）次查，原告既於澎湖地檢署偵查中坦承上開 94 年度取得土地之代價僅約公告土地現值之 20%，然其餘年度並無提示購買取得系爭捐贈土地合理價格之充分證明，故自行於 98 年 8 月 31 日以未能提具土地取得成本確實證據，

參照財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號令，依該部參照各地區國稅局蒐集捐贈年度土地市場交易情形所擬訂標準，申請改按系爭捐贈土地公告現值之16%計算捐贈扣除額，案經被告機關原查准許更正核定捐贈扣除額 1,210,248 元。原告旋又提起復查及訴願辯稱本件捐贈扣除額應以捐贈土地之購買成本亦即公告土地現值 7,564,054 元認列，其主張無足採據之理由，復查決定及訴願決定前已論駁綦詳，原告提起本訴訟並無新理由及新事證，復執前詞爭執，委不可採。

（三）綜上所述，原告主張無理由等語，資為抗辯。並聲明求為判決駁回原告之訴。

四、本院查，上揭事實概要欄所載之事實，除後列之爭點事項外，其餘兩造所不爭執，並有原處分書、被告 99 年 9 月 2 日中區國稅法字第 0990045502 號函、99 年 8 月 26 日中區國稅法字第 0990035251 號函、100 年 12 月 20 日中區國稅法字第 1000054440 號函、99 年 2 月 3 日全戶戶籍資料查詢清單、執行業務所得資料查詢清單、被告所屬沙鹿稽徵所 99 年 9 月 7 日 96 年度綜合所得稅、99 年 9 月 7 日第 08Q2013949 號 96 年度綜合所得稅、99 年 9 月 7 日第 04Q2039167 號 96 年度綜合所得稅、100 年 5 月 25 日 92 年度綜合所得稅、100 年 5 月 25 日第 1004008815 號 93 年度綜合所得稅、100 年 5 月 25 日第 1005006471 號 94 年度綜合所得稅、100 年 5 月 25 日第 1060000040 號 95 年度綜合所得稅、100 年 5 月 25 日第 1004004879 號 97 年度綜合所得稅、100 年 11 月 17 日第 1060000044 號綜合所得稅核定通知書、核定稅額繳款書、96 年度綜合所得稅復查決定應補稅額更正註銷單、98 年 12 月

11 日復查案件移案清單、原告 99 年 8 月 31 日函、99 年 9 月 1 日函、土地買賣契約書、臺中商業銀行臺中港分行支票、票據資料查詢表、同意書、臺灣澎湖地方法院檢察署 97 年度偵字第 395 號緩起訴處分書、臺中市政府 96 年 11 月 16 日府財產字第 0960264670 號函、臺中市中山地政事務所 03 字第 084230 號、03 字第 120020 號、03 字第 338380 號土地登記申請書、臺中市○區○○○段 268-2、268-242 地號土地贈與所有權移轉契約書、臺中市西區地籍圖查詢資料、異動索引查詢資料、所有權買賣移轉契約書、土地增值稅（土地現值）申報書、臺中市○區○○○段 268-2、268-242、169-35 地號土地建物查詢資料、臺中市○區○○○段 268-152、2538、1111 建號土地建物查詢資料、臺中市○區○○路 625 號、臺中市○區○○街 194 號位置圖等件附卷可稽，為可確認之事實。

五、歸納兩造之上述主張，本件之爭執重點厥為：被告所為核定有無違反法律保留原則？被告以財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號及 97 年 1 月 3 日台財稅字第 09704510530 號令作為處分基礎是否適法？被告所為核定是否違反平等原則、行政自我拘束原則及信賴保護原則？被告所為核定是否有裁量濫用及裁量怠惰情事？本件捐贈土地之價值是否應以公告現值認定？被告所為核定是否有違背證據法則、論理法則、經驗法則及行政程序法相關規定？茲分述如下：

（一）按行為時所得稅法第 13 條規定：「個人之綜合所得稅，就個人綜合所得總額，減除免稅額及扣除額後之綜合所得淨額計徵之。」及第 17 條第 1 項第 2 款第 2 目之 1 規定：「按前三條規定計得之個人綜合所得總額，減除

下列免稅額及扣除額後之餘額，為個人之綜合所得淨額：……二、扣除額：納稅義務人就下列標準扣除額或列舉扣除額擇一減除外，並減除特別扣除額：……（二）列舉扣除額：1.捐贈：對於教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈總額最高不超過綜合所得總額百分之二十為限。但有關國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，不受金額之限制。」由於個人對教育、文化、公益、慈善機構或團體之捐贈，或對國防、勞軍之捐贈及對政府之捐獻，係有助於社會及政府機關之行為，具有增進公共利益之內涵，故所得稅法乃特別規定，給予免除租稅之優惠措施。又所得稅法有關個人捐贈列報扣除規定之限額，原均以綜合所得總額之20%為限，以保障稅收，防止浮濫，迄至61年12月30日修法時，對政府之捐贈，始修正為不受金額限制，因此從租稅公平、確保稅收及防止浮濫之觀點，捐贈物如係實物者，其扣除額度應約相當於該捐贈物之現金價值，使實物捐贈與現金捐贈之扣除額度無差別之租稅待遇，此參所得稅法第14條第2項規定：「前項各類所得，如為實物、有價證券或外國貨幣，應以取得時政府規定之價格或認可之兌換率折算之；未經政府規定者，以當地時價計算。」益明。是以，納稅義務人以土地捐贈政府，提示原始購買土地之相關成本，經查屬實，即按實際金額核認，如未能提示成本資料者，則應考慮其變現價值（亦即當時之市場交易價格）。

（二）次按，行政程序法第159條規定：「本法所稱行政規則，係指上級機關對下級機關，或長官對屬官，依其權限或

職權為規範機關內部秩序及運作，所為非直接對外發生法規範效力之一般、抽象之規定。行政規則包括下列各款之規定：一、關於機關內部之組織、事務之分配、業務處理方式、人事管理等一般性規定。二、為協助下級機關或屬官統一解釋法令、認定事實、及行使裁量權，而訂頒之解釋性規定及裁量基準。」又主管機關基於職權因執行特定法律之規定，得為必要之釋示，以供本機關或下級機關所屬公務員行使職權時之依據，亦經司法院釋字第407號解釋在案，此項釋示亦屬行政程序法第159條明定之行政規則之一種。財政部有鑑於所得稅法對於個人購地捐贈，申報綜合所得稅之列舉扣除額應如何計算，並未明文規定，且以往稽徵機關依據受贈機關核發給捐贈人函件上之土地權利價值（土地公告現值），列報捐贈列舉扣除，常有高所得以低價購入公共設施保留地或道路用地等，捐贈政府後，再以捐贈土地之公告現值列報綜合所得稅捐贈列舉扣除，以規避綜合所得稅賦，造成租稅不公及國家巨額稅收損失之情形；並參酌各地區稅捐稽徵機關調查轄區內土地市場交易之行情資料，核定公共設施保留地或道路用地若無實際交易金額，其捐贈列舉扣除額應依土地公告現值16%計算【一般而言，供公眾通行之私有之既成道路，無論係都市計畫內或非都市計畫內之土地，其所有權人對土地因無從自由使用收益，致其無市場行情，有不易出售變價之特性，與公共設施保留地並無二致，依土地代書工會統計，既成道路用地之市價約為土地公告現值10%至20%，與坊間公共設施保留地之市價相當（參照月旦法學

雜誌第112期「既成道路相關法律問題探討」第69頁、第70頁)】，乃分別作成：1.92年6月3日台財稅字第0920452464號令：「一、自93年1月1日起，個人以購入之土地捐贈，已提出土地取得成本確實證據者，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之計算，依所得稅法第17條第1項第2款第2目之1之規定核實減除……二、個人以購入之土地捐贈，應檢附左列文件：(一) 受贈機關、機構或團體開具領受捐贈之證明文件。(二) 購入該捐贈土地之買賣契約書及付款證明，或其他足資證明文件。三、個人以購入之土地捐贈未能提具土地取得成本確實證據或土地係受贈取得者，其捐贈列舉扣除金額之計算，稽徵機關得依本部核定之標準認定之。該標準由本部各地區國稅局參照捐贈年度土地市場交易情形擬訂，報請本部核定。」2.97年1月30日台財稅字第09704510530號令：「核定『96年度個人捐贈土地列報綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之認定標準』個人以購入之土地捐贈而未能提示土地取得成本確實證據，或土地係受贈或繼承取得者，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之16%計算。前項捐贈之土地，如係非屬公共設施保留地且情形特殊者，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額之認定，得經稽徵機關研析具體意見專案報本部核定。」上開令係將捐贈土地在市場交易之實際情形予以標準化及具體化。亦即，關於捐贈土地予政府之列舉扣除額之計算，如係屬個人購入之土地捐贈應提示土地取得成本確實證據，核實認列；如土地係受贈或繼承取得者，除非屬公共設施保留地且情形特殊，經稽徵機關研析具體

意見專案報財政部核定者外，其綜合所得稅捐贈列舉扣除金額依土地公告現值之16%計算，作為列舉扣除額標準，核該令意旨，不但與實際交易行情價格相當，且係本於成本支出概念及核實認列原則所作成，與立法原意尚無違背，自無增加法律所無之限制。又該等令係主管稅捐稽徵事務之機關財政部，於法定職權範圍內，就列舉扣除額之計算事項，所為認定事實及行使裁量權之統一釋示，參酌前開說明，自屬行政規則之一種，並已依規定下達下級機關，自有拘束解釋機關、其下級機關及屬官之效力，依司法院釋字第287號解釋意旨，應自所解釋法規之生效日起有其適用。

（三）另按「憲法第十九條規定人民有依法律納稅之義務，係指人民僅依法律所定之納稅主體、稅目、稅率、納稅方法及納稅期間等項而負納稅之義務。至於課稅原因事實之有無及有關證據之證明力如何，乃屬事實認定問題，不屬於租稅法律主義之範圍。」「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務。所謂依法律納稅，係指租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，均應依法律明定之。各該法律之內容且應符合量能課稅及公平原則……」「憲法第十九條規定，人民有依法律納稅之義務，係指國家課人民以繳納稅捐之義務或給予人民減免稅捐之優惠時，應就租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，以法律明定之。各該法律規定之內容且應符合租稅公平原則……」分經司法院釋字第 217 號、第 597 號、第 607 號解釋在案，是有關租稅主體、租稅客體、稅基、稅率等租稅構成要件，固應以法律明

定之，惟就課稅原因之有無暨其證明力如何，則屬事實認定問題，非在租稅法定主義範疇。查前揭令均係有關捐贈土地之價值評定之釋示，核屬舉證及事實認定之事項，此觀該等令分別載明「應檢附左列文件……購入該捐贈土地之買賣契約書及付款證明，或其他足資證明文件」、「個人以購入之土地捐贈未能提具土地取得成本確實證據或土地係受贈取得者，其捐贈列舉扣除金額之計算，稽徵機關得依本部核定之標準認定之」等語即可知。是以，原告訴稱上開財政部 92 年 6 月 3 日台財稅字第 0920452464 號及 97 年 1 月 3 日台財稅字第 09704510530 號令作為處分基礎，應屬違法及違憲，且增加原告之法定納稅義務，違反法律規定，應為無效等云，尚有誤解，委非可取。

（四）本件原告固於 96 年 11 月 7 日對臺中市政府捐贈其所有之系爭土地，隨後於 96 年度綜合所得稅結算申報，列舉申報對政府之土地捐贈扣除額 7,564,054 元，然上開土地係屬現供公眾通行之既成巷道等情，為原告所不爭執，復有臺中市政府 96 年 11 月 16 日府財產字第 0960264670 號函、臺中市○區○○○段 268-2、268-242 地號土地贈與所有權移轉契約書、所有權買賣移轉契約書、土地增值稅（土地現值）申報書、臺中市○區○○○段 268-2、268-242、169-35 地號土地建物查詢資料、臺中市○區○○○段 268-152、2538、1111 建號土地建物查詢資料、臺中市○區○○路 625 號、臺中市○區○○街 194 號位置圖等件在卷足憑。然查，本件系爭捐贈土地為現供公眾通行之既成巷道，用途已受限制，無論

係屬都市計畫或非都市計畫內之土地，因所有權人對土地無從為自由使用收益，其變現性顯較一般土地為差，故其客觀上之市場交易價格，應遠低於公告現值，然原告竟稱係以公告土地現值全額 7,564,054 元（174 平方公尺×34,621 元＋55 平方公尺×28,000 元）購得系爭土地，顯與事理有違。況且，衡諸常情，一般人買賣土地皆會議價，故成交價格多屬整數，本件卻係有零頭之金額成交，亦與常情不合。再者，原告係於 96 年 11 月 6 日移轉取得系爭土地，隨即於翌日即向臺中市政府申請捐贈，並於 96 年 12 月 18 日移轉給臺中市政府，有系爭土地之異動索引查詢資料在卷可按（參見原處分卷第 92 頁及第 96 頁）。顯見，原告購得系爭土地之目的乃係為捐贈節稅。惟原告個人年度綜合所得稅邊際稅率為 40％（參見原處分卷第 221 頁），竟花費 7,564,054 元之金額，以節省 3,025,621 元（7,564,054 元×40％）之稅賦，亦與一般經驗法則不合。再者，原告為上市公司之董事，前曾因受訴外人巫Ｏ想招攬，基於逃漏綜合所得稅牟利之犯意，於 94 年間向他人購買坐落臺北縣淡水鎮土地，明知實際取得金額僅約公告土地現值 20％，卻由巫Ｏ想及地政士或所指使之人在其所簽訂之買賣契約書中，登載買賣價款為公告土地現值之 100％，而將土地捐贈予澎湖縣望安鄉公所，並以登載不實交易價格之買賣契約書等資料，於 94 年度綜合所得稅結算申報列報捐贈扣除額，涉嫌逃漏稅款等事實，經檢察官緩起訴在案，有澎湖地檢署檢察官 97 年度偵字第 395 號緩起訴處分書附卷可稽（參見原處分卷第 89 頁至第 91 頁）；

另原告續於 95 年間向訴外人巫Ｏ芸（巫Ｏ想之女）購買坐落於桃園縣之持分土地，捐贈予彰化縣員林鎮公所，並持登載土地交易價格與公告土地現值同額之買賣契約書等資料，列報 95 年度綜合所得稅土地捐贈扣除額 11,981,827 元，嗣其自行同意並經被告按財政部核定之土地捐贈列舉扣除額標準即公告土地現值之 16％認列扣除，惟原告復變更主張循序提起行政救濟，先後經本院以 100 年度訴字第 86 號判決、最高行政法院 100 年度裁字第 2372 號裁定駁回起訴及上訴在案（參見原處分卷第 147 頁至第 161-5 頁）；又訴外人巫Ｏ想因違反稅捐稽徵法等案件，經臺灣臺中地方法院以 98 年度重訴字第 1326 號刑事判決處罪行在案，依該宣示判決筆錄所載，巫Ｏ想多次向原告及其他高所得者招攬購地節稅，原告除明知其購買土地價格並非土地買賣契約書上登載之金額，且亦配合安排為其他涉案之高所得者購買渠等捐贈土地之前手，亦有該院 98 年度重訴字第 1326 號宣示判決筆錄在卷可按（參見原處分卷第 114 頁至第 145 頁）。顯見，原告曾有以不實購地捐贈而逃漏稅捐之紀錄。復參酌本件為 96 年度綜合所得稅結算申報，與上開虛報之年度密接，且本件係在前開刑事案件查獲之前申報，據此可知原告主張其購買系爭土地之價格為 7,564,054 元，應不實在。因此，原告縱使提出系爭土地買賣契約書、支票 3 紙等資金流程（參見原處分卷第 100 頁至第 109 頁），以示其有支付上開金額土地買賣價款，並主張其購買該土地之成本為公告土地現值 100％即 7,564,054 元之金額云云，即難謂為真實，而可憑採。本

件原告所提出之土地買賣契約書、支票 3 紙既不能證明其確實取得系爭土地之成本，又系爭土地雖非屬都市計畫劃設之公共設施保留地，但其地目為「道」，現為道路用地，原告無從自由使用及收益，自與公共設施保留地無異，因此被告參酌首揭解釋令意旨，依捐贈時土地公告現值 7,564,054 元按 16%計算核定該部分捐贈扣除額為 1,210,248 元（7,564,054 元x16%），並核准其更正之申請，核定綜合所得總額 16,931,718 元，綜合所得淨額 14,862,534 元，補徵應納稅額 2,539,946 元，經核即無不合，尚難謂被告所為之核定有裁量濫用及裁量怠惰之情事，或違背證據法則、論理法則、經驗法則、行政程序法第 9 條及行政程序法第 43 條等規定。

（五）另按，行政法上之「平等原則」，並非指絕對、機械之形式上平等，而係指相同事物性質應為相同之處理，非有正當理由，不得為差別待遇而言，如果事物性質不盡相同而為合理之各別處理，自非法所不許；又平等原則要求行政機關對於事物本質上相同的事件作相同的處理，乃形成行政自我拘束原則，故憲法上的平等原則係指合法的平等，並不包含違法的平等。行政先例必須是合法的，乃行政自我拘束的前提要件，憲法之平等原則，並非賦予人民有要求行政機關重複錯誤的請求權（最高行政法院95年度判字第446號、第317號判決參照）。又行政程序法第8條規定：「行政行為，應以誠實信用之方法為之，並應保護人民正當合理之信賴。」此即誠實信用及信賴保護原則。而行政法上信賴保護原則之適用，一般應具備下列所述要件，始足當之：1.須有

信賴基礎：即須有一個足以引起當事人信賴之國家行為（含行政機關之行政處分或其他行為）；2.信賴表現：即當事人因信賴該國家行為而展開具體的信賴行為（包括運用財產及其他處理行為），且信賴行為與信賴基礎間須有因果關係，即如嗣後該國家行為有變更或修正，將使當事人遭受不能預見之損失；3.信賴利益值得保護：即當事人之信賴，必須值得保護。如當事人有以詐欺、脅迫或賄賂方法，獲得國家行為；對重要事項提供不正確資料或為不完全陳述，致使行政機關依該資料或陳述而為行為；明知行政機關之行為違法或因重大過失而不知等情形者，則其信賴不值得保護。前揭財政部令之作成係肇因於社會上常有高所得者以低價購入公共設施保留地或道路用地捐贈政府後，再以捐贈土地之公告現值列報綜合所得稅捐贈扣除額，以規避綜合所得稅賦，造成租稅不公及國家巨額稅收損失之現象，而該等令以「捐贈時」之「市場變現交易價值」作為捐贈土地價值之判定標準，為通盤檢討之結果，核屬舉證及事實認定之釋示，且該標準復係各區稅捐稽徵機關參照相關土地市場交易情形逐年擬訂，並報財政部核定，自符合實質課稅原則，故在適用上不應受納稅義務人取得土地之時點、原因、目的及捐贈動機所影響，應就所有性質相同者一體適用，否則即有違反課稅公平性之原則。本件原告無法證明其確實取得系爭土地之成本，被告始參酌首揭解釋令意旨，依捐贈時土地公告現值7,564,054元按16%計算核定該部分捐贈扣除額為1,210,248元，係符合實質課稅原則及公平正義原則，是縱然過去稅捐稽徵機關

之核課方式有所不同，亦難謂現今作法有違平等原則。又過去因列報捐贈公共設施保留地或道路用地扣除額之人民，容有對重要交易資訊提供不正確資料或為不完全陳述，致使稅捐稽徵機關為錯誤之核定，是此情形其信賴即不值得保護。本件原告訴稱「按在92年6月3日之前，關於捐贈土地之價值認定，本無規定而全部以土地之公告現值認定並予以扣除，此實務上行之數十年之認定方式，已形成行政慣例，對各稽徵機關已形成自我拘束，亦即對於相同之捐地節稅案件以土地公告現值予以認定其扣抵稅額，長久以來已形成行政慣例，而拘束被告。」「被告對於92年前後相同性質之捐地節稅案件，其認定價額有所不同，更重要的是此差別待遇本身並無法律依據，更未見其合理化之理由，故被告不僅違背行政慣例之拘束自我效力，更違反憲法上及行政法第6條之平等原則。」「92年度以前之綜合所得稅結算申報，納稅義務人依法捐地節稅，財政部皆依法准許納稅義務人以捐贈土地之公告現值列報土地捐贈列舉扣除額（信賴基礎），且政府亦鼓勵納稅義務人捐地節稅，此從上開財政部臺北市國稅局所印製之『節稅秘笈』即可得知。因此，人民依法捐地節稅已行之有年，數十年來已形成行政上之慣例，在法律未修改前，納稅義務人已對財政部如何核定土地捐贈列舉扣除額之金額產生信賴，並著手買地進行節稅之規劃（信賴行為），除非法律有所變更，財政部不得任意變更核定基準，否則即有違信賴保護原則。」等云，顯係誤解上開平等原則及信賴保護原則之意涵，尚難憑採。

（六）復按，「遺產及贈與財產價值之計算，以被繼承人死亡時或贈與人贈與時之時價為準；被繼承人如係受死亡之宣告者，以法院宣告死亡判決內所確定死亡日之時價為準。」「第一項所稱時價，土地以公告土地現值或評定標準價格為準；房屋以評定標準價格為準。」「依法免徵土地增值稅之土地，主管稽徵機關應依左列規定核定其移轉現值並發給免稅證明，以憑辦理土地所有權移轉登記：一、依第二十八條規定免徵土地增值稅之公有土地，以實際出售價額為準；各級政府贈與或受贈之土地，以贈與契約訂約日當期之公告土地現值為準。二、依第二十八條之一規定，免徵土地增值稅之私有土地，以贈與契約訂約日當期之公告土地現值為準。三、依第三十九條之一第二項規定，免徵土地增值稅之抵價地，以區段徵收時實際領回抵價地之地價為準。四、依第三十九條之二第一項規定，免徵土地增值稅之農業用地，以權利變更之日當期之公告土地現值為準。」「直轄市或縣（市）政府對於轄區內之土地，應經常調查其地價動態，繪製地價區段圖並估計區段地價後，提經地價評議委員會評定，據以編製土地現值表於每年一月一日公告，作為土地移轉及設定典權時，申報土地移轉現值之參考；並作為主管機關審核土地移轉現值及補償徵收土地地價之依據。」「依法免徵土地增值稅之土地，主管稅捐機關應依左列規定核定其移轉現值並發給免稅證明，以憑辦理土地所有權移轉登記：一、依第三十五條規定免徵土地增值稅之公有土地，以實際出售價額為準。但各級政府贈與或受贈之土地，以贈與契約訂約日

當期之公告土地現值為準。……」固經遺產及贈與稅法第10條第1項、第3項、土地稅法第30條之1及平均地權條例第46條、第47條之2第1款規定甚明。但查，上開遺產及贈與稅法規定係有關遺產及贈與財產價值之估價原則，而平均地權條例及土地稅法之地價規定，則為政府依法辦理土地所有權移轉或設定典權登記，認定其土地移轉現值之參考，或主管機關審核其土地移轉現值及補償徵收土地地價，或核發免稅證明之依據，皆與所得稅課徵在核實課徵原則運作下，土地所有權人以捐贈土地予政府時，應以該地當期市場交易價格認列捐贈扣除額之情形有別。況且，既成道路因用途受限，其市場行情，本較公告現值為低，被告採計之上述標準據實認定市場實際交易價值，既符合實質課稅精神，故於捐贈申報所得稅扣抵項目之情形，自應依所得稅法立法意旨，以稽徵機關實際調查所得之交易金額，作為列報之基礎，而不能昧於經濟實質，逕以公告現值認定，以免不當擴大此所得之減項，致悖量能課稅之公平原則。又各區稅捐稽徵機關參照捐贈年度土地市場交易情形擬訂土地捐贈列舉扣除金額認定標準，係各區稅捐稽徵機關認定課稅事實有無及其範圍之標準，屬事實認定問題，本件原告既未能提出系爭土地確實之取得成本相關證明，則被告依其查認之市場交易價格認定系爭土地捐贈列舉扣除金額，自無違誤。

（七）至於原告訴稱「立法院在通過99年度中央政府總預算案時作成附帶決議：『既成道路捐地節稅事項，92年以前依據所得稅法第17條第1項第2款第2目之1之規定捐贈

土地予政府機關，以「公告地價」申報扣除額，國稅單位並以節稅秘笈鼓勵人民捐贈土地，此行為行之有年，民眾信賴自成，惟自93年度之後，財政部在相關稅法未修改之情況下，擅自發布台財稅字第0920452464號及台財稅字第09404500070號令，規定捐贈土地須提出土地取得確實成本，否則應一律以公告現值16%核定。財政部此舉已明顯違反「涉及人民財產權之限制，依司法院釋字第443號解釋理由書之意旨，應以法律明文規定或由法律具體明確授權主管機關發布命令，始得為之，否則即有違法律保留原則。」且92年度以前及93年度以後，同樣是捐地節稅，財政部竟在法律未修改的情況下，對土地捐贈列舉扣除額的計算為差別待遇，對相同事實為不同對待，顯然已違反平等原則。……建請財政部應儘速修法，回復合宜之公告地價抵稅基準，以保障民眾受損之權益。』」云云。但查，上開立法院在通過99年度中央政府總預算案時作成附帶決議，並非法律之修正及解釋，僅具建議性質，並無法之拘束力，本院自不受拘束，附此敘明。

六、綜上所述，被告依行為時所得稅法規定及財政部令意旨，按上開土地公告現值 7,564,054 元 16%計算核定該部分捐贈扣除額為 1,210,248 元，並核准其更正之申請，核定綜合所得總額 16,931,718 元，綜合所得淨額 14,862,534 元，補徵應納稅額 2,539,946 元，其認事用法並無違誤，原處分及訴願決定遞予維持，亦無不合。原告仍執前詞，訴請撤銷，為無理由，應予駁回。

七、兩造其餘陳述於判決結果不生影響，無庸一一論列，併予敘明。

據上論結，本件原告之訴為無理由，爰依行政訴訟法第 98 條第 1 項前段，判決如主文。

中　華　民　國　1　0　1　年　6　月　1　4　日

（本件聲請書其餘附件略）

其餘 25 件聲請書及確定終局裁判略